

Alma Mater Studiorum – Università di Bologna

DOTTORATO DI RICERCA IN

DIRITTO EUROPEO
INDIRIZZO DIRITTO ED ECONOMIA EUROPEA

Ciclo XXVI

Settore Concorsuale di afferenza: 12/D2

Settore Scientifico disciplinare: Ius/12

**LA COOPERAZIONE AMMINISTRATIVA
TRA STATI MEMBRI IN MATERIA FISCALE:
VERSO UNA AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA “EUROPEA”**

Presentata da: **dott.ssa Ilaria Azzariti**

Coordinatore Dottorato

Chiar.ma Prof.ssa Lucia Serena Rossi



Relatore

Chiar.mo Prof. Francesco Tundo



Esame finale anno 2014

INDICE

CAPITOLO I

RATIO DELLA DISCIPLINA RELATIVA ALLA COOPERAZIONE

AMMINISTRATIVA IN AMBITO TRIBUTARIO E GLI STRUMENTI VIGENTI

1. L'ordinamento fiscale dell'Unione Europea: le imposte armonizzate e le imposte non armonizzate	1
2. Il processo di armonizzazione interno all'Unione Europea e la peculiarità del sistema amministrativo-tributario.....	5
3. La questione amministrativa dopo il Trattato di Lisbona	9
4. La peculiarità della materia fiscale nel contesto dell'Unione Europea.....	14
5. La territorialità e la sovranità impositiva ed amministrativa degli Stati membri come limite all'attuazione della cooperazione e allo scambio di informazioni in materia fiscale: il ruolo della Corte di Giustizia.....	20
6. Le libertà fondamentali di circolazione e stabilimento e la necessaria implementazione dello scambio di informazioni tra amministrazione degli Stati membri: rapporti tra <i>tie breaker rules</i> delle convenzioni bilaterali stipulate sulla base del modello Ocse	26
7. La concorrenza fiscale dannosa e la necessaria armonizzazione dei procedimenti amministrativi tributari tra gli Stati membri	30
7.1. Da dove nasce la competizione fiscale dannosa.....	32
8. La doppia tassazione a livello europeo: l'importanza dei trattati bilaterali e multilaterali che incentivano lo scambio di informazioni.....	34
8.1. La Convenzione Consiglio d'Europa-Ocse sulla Mutua assistenza amministrativa in materia fiscale	39
8.2. Il Nordic Treaty	47
8.3. Il modello di Convenzione Ocse e gli strumenti internazionali di reciproca assistenza amministrativa	51
8.4. La cooperazione e lo scambio di informazioni basata sugli accordi internazionali nella prospettiva italiana	55

CAPITOLO II

LA DISCIPLINA DELLO SCAMBIO DI INFORMAZIONI

NEL CONTESTO EUROPEO

1. Inquadramento storico e fondamento giuridico dello scambio di informazioni in materia fiscale tra Stati membri.....	59
2. Origine dello scambio di informazioni in materia di imposte indirette ed armonizzate: ambito applicativo ed evoluzione.....	65
3. Gli emendamenti del 2003 e 2004 alla Direttiva sull'accertamento: la questione della base giuridica	67
4. L'emendamento del 2004 alla Direttiva sull'accertamento.....	72
5. Conflitti tra norme domestiche e norme comunitarie	74
6. Le modalità di scambio di informazioni nella nuova Direttiva del 2011: verso una armonizzazione dei procedimenti amministrativi di accertamento.....	77
7. Le modalità di scambio di informazioni	82
8. I termini per la comunicazione delle informazioni.....	90
9. Ulteriori spunti di riflessione verso la creazione di una amministrazione fiscale europea in una prospettiva <i>de iure condendo</i>	91
10. Programma <i>Fiscalis</i> : il contributo dell'Unione Europea alla creazione di una amministrazione finanziaria integrata tra gli Stati membri.....	95
11. Il quadro dello scambio di informazioni nella prospettiva italiana	104
12. I Trattati conclusi dall'Italia.....	107
13. Recepimento delle fonti europee nella legislazione domestica	108

CAPITOLO III

LA COOPERAZIONE IN MATERIA DI RISCOSSIONE DELLE IMPOSTE

1. La direttiva sulla mutua assistenza in materia di cooperazione alla riscossione delle imposte tra gli Stati membri.....	112
2. La peculiarità della materia della riscossione tributaria rispetto all'accertamento delle imposte	120
3. La disciplina della direttiva 2010/24/UE sull'assistenza alla riscossione e la sua forza espansiva: verso l'armonizzazione degli strumenti giuridici di riscossione usati dall'Amministrazione finanziaria nel contesto europeo..	122
4. Incremento della riscossione delle imposte a seguito dell'utilizzo degli strumenti di cooperazione amministrativa all'accertamento e alla riscossione.....	135

CAPITOLO IV

LA COOPERAZIONE AMMINISTRATIVA IN MATERIA TRIBUTARIA COME STRUMENTO DI POTENZIAMENTO DELLE GARANZIE PROCEDIMENTALI DEL CONTRIBUENTE NELLA DIMENSIONE EUROPEA

1. Le garanzie dei contribuenti nel procedimento di cooperazione tra le amministrazioni tributarie: le lacune della normativa positiva e integrazione negativa	138
2. Il corretto utilizzo delle informazioni ed il segreto istruttorio.....	147
3. Sull'utilizzabilità degli elementi illegittimamente raccolti in sede penale ed il rapporto tra cooperazione amministrativa-tributaria e rogatoria penale	155
4. Le informazioni illegittimamente raccolte: violazione del segreto bancario	159

CONCLUSIONI

1. Un approccio critico all'obiettivo di armonizzazione fiscale dell'Unione Europea.....	173
--	-----

2. L'armonizzazione fiscale "dal basso": verso una amministrazione fiscale europea.....	181
---	-----

Bibliografia.....	187
-------------------	-----

CAPITOLO I

RATIO DELLA DISCIPLINA RELATIVA ALLA COOPERAZIONE

AMMINISTRATIVA IN AMBITO TRIBUTARIO E GLI STRUMENTI VIGENTI

1. L'ordinamento fiscale dell'Unione Europea: le imposte armonizzate e le imposte non armonizzate

La completa analisi degli strumenti messi a disposizione dall'ordinamento europeo per permettere agevolmente agli Stati membri di scambiare tra di loro informazioni di natura fiscale non può prescindere da un esame preliminare del sistema fiscale interno all'Unione Europea e del livello di armonizzazione raggiunto dagli Stati membri in tale materia.

E' dunque necessario, innanzitutto, individuare le norme che all'interno dei Trattati fondamentali costituiscono il tessuto primario e la base giuridica sulla quale si innesta la disciplina della cooperazione amministrativa e dello scambio di informazioni¹.

La *ratio* delle norme che nei Trattati, ed in particolare nel Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea², si occupano di disciplinare il corretto funzionamento del mercato interno, può essere rivenuta solo

¹ A. BAVILA, *Brevi note in tema di scambio di informazioni tra Amministrazioni finanziarie*, in Riv. Dir. Trib., 2002.

² Il Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea (TFUE) è, accanto al Trattato sull'Unione Europea (TUE), uno dei trattati fondamentali dell'Unione Europea (UE). Assieme costituiscono le basi fondamentali del diritto primario nel sistema politico dell'UE. L'assetto del diritto primario dell'Unione è stato modificato a seguito dell'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, firmato il 13 dicembre 2007 ed entrato in vigore il 1° dicembre 2009, in tutti gli allora 27 Stati membri, che ha sostituito il Trattato istitutivo della Comunità Europea (TCE) con il TFUE ad oggi in vigore. Esso abolisce i "pilastri", provvede al riparto di competenze tra Unione e Stati membri, e rafforza il principio democratico e la tutela dei diritti fondamentali, anche attraverso l'attribuzione alla Carta di Nizza del medesimo valore giuridico dei trattati. E' entrato ufficialmente in vigore il 1° dicembre 2009.

tenendo conto non solo degli obiettivi che attengono allo sviluppo del mercato interno ma anche dei profili solidaristici di perseguimento di un mercato comune.

In quest'ottica, l'obiettivo ultimo dello sviluppo economico tramite la realizzazione ed il perfezionamento dei regimi di concorrenza non deve essere considerato come fine a sé stesso, ma come strumento volto alla realizzazione di condizioni di maggior benessere ed eguaglianza per la cittadinanza europea³.

Sono dunque varie le norme che, nel contesto dei Trattati, possono costituire il fondamento delle azioni intraprese dalle istituzioni europee verso l'armonizzazione fiscale e la cooperazione amministrativa in tale settore dell'ordinamento.

L'art. 2 del Trattato Ue recita testualmente che l'Europa si prefigge tra gli obiettivi, quello di «promuovere lo sviluppo economico e sociale ed un elevato livello di occupazione e pervenire ad uno sviluppo equilibrato e sostenibile, in particolare mediante la creazione di uno spazio senza frontiere interne, il rafforzamento della coesione economica e sociale e l'instaurazione di una unione economica e monetaria che comporti a termine la moneta unica, in conformità con le previsioni del presente trattato».

L'art. 6 del Trattato Ue, prevede che «l'Unione si fonda su principi di libertà, democrazia, rispetto per i diritti dell'Uomo e delle libertà fondamentali dello stato di diritto, principi che sono comuni agli Stati membri».

³ G. CROXATTO, *Armonizzazione fiscale e mercato unico europeo*, in Le Società, 1990, 105 e ss.

Tali norme sono i punti di riferimento più importanti nell'ambito della legislazione comunitaria al fine di creare una vera e propria integrazione economica tra gli Stati membri, la quale non passa più, esclusivamente, dalla pura e semplice tutela del mercato.

Con l'avanzare del processo di integrazione è emerso chiaro l'interesse dell'Unione per «il valore sociale dello sviluppo economico».

Lo sviluppo economico risulta dunque, nella prospettiva europea, così come negli ordinamenti degli Stati europei, compreso l'ordinamento italiano – che tali principi sancisce in costituzione – non fine a sé stesso, ma teso alla realizzazione di un interesse sociale e di benessere collettivo dell'Unione stessa.

Dalle norme generali dei trattati emergono svariati elementi ispirati ad un interesse solidaristico di crescita socio-economica degli stati membri.

Ciò coinvolge, con tutta evidenza, un interesse dell'Unione europea e delle sue istituzioni a perseguire un benessere più complesso degli Stati membri che non si qualifica esclusivamente nel corretto funzionamento del mercato e nella tutela dei suoi operatori.

La corretta riscossione dei tributi è infatti di fondamentale importanza per i bilanci degli Stati membri, nonché per lo stesso bilancio dell'Unione Europea⁴.

⁴ In proposito si faccia rinvio a E. ELGAR, in C. ALTOMONTE – M. NAVA (a cura di), *The Economics of an Enlarged Europe*, Chentelnham, 2005, cap. 5. Il bilancio inteso come documento di programmazione pluriennale delle politiche economiche è stato introdotto con il c.d. pacchetto Delors I (1987-1992) che rappresenta un punto di sviluppo e di svolta delle finanze comunitarie. La risoluzione adottata dalla Commissione Europea punta su un bilancio europeo di tipo federale con funzioni di allocazione stabili e redistributive per lo sviluppo ed il benessere economico europeo, l'istaurazione di politiche di coesione di una certa rilevanza e una procedura di approvazione del bilancio all'insegna della collaborazione tra le istituzioni coinvolte. Cfr.

Mentre infatti la riscossione dei tributi diretti (non armonizzati a livello europeo) va a totale vantaggio delle casse degli Stati membri che esercitano il potere impositivo, i dazi doganali riscossi e l'Iva vanno invece a vantaggio delle casse dell'Unione europea, costituendo risorse proprie del bilancio comunitario⁵.

La stessa Unione Europea è dunque interessata affinché tali tributi vengano correttamente riscossi dagli Stati membri dal momento che una *mala-gestio*, nell'accertamento di situazioni di sottrazione di imposta, e dunque di evasione ed elusione potrebbero andare a detrimento dello stesso bilancio comunitario⁶.

M. NAVA, *La finanza europea, storia, analisi, prospettive*, Roma, 2000; L. DI RIENZO, *Politiche e istituti della finanza pubblica nazionale e europea*, Napoli, 2007, 117.

⁵ Sul metodo di calcolo della risorsa Iva cfr. Corte di Giustizia Ue, causa C-358/97, Commissione vs Irlanda, sentenza del 12 settembre 2000.

La risorsa Iva deriva dall'applicazione di una aliquota uniforme alla base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto dei singoli Stati membri, calcolata in base ad una metodologia comune, stabilita da norme comunitarie. Tale calcolo è sostanzialmente fatto in base alle entrate nette riscosse a tale titolo da ciascun paese nel corso di un anno divise per aliquota media ponderata, che rappresenta per ciascuno Stato membro la media ponderata delle diverse aliquote applicabile alle operazioni gravate da Iva non detraibile. L'utilizzo dell'aliquota ponderata permette di non pesare eccessivamente su quegli Stati che complessivamente applicano aliquote più alte. L'onere gravante su ciascuno Stato, per quello che riguarda il finanziamento comunitario, è direttamente collegato alla reale consistenza della base imponibile, ma anche dall'efficienza delle singole amministrazioni di evitare frodi fiscali ed evasioni. L'obiettivo dell'Unione Europea, è quello di fare dell'Iva una risorsa autenticamente europea, stabilendo un legame tra i contribuenti europei e il bilancio comunitario. Cfr. Commissione europea (COM (88(99 def.), e per una analisi della questione E.M. PICCIRILLI, *Finanziamento del bilancio comunitario*, in L. DI RIENZO – R. PERRONE CAPANO (a cura di), *Diritto della Finanza Pubblica Europea*, Napoli, 2008, 201 e ss.

⁶ Il bilancio dell'Unione Europea, ai sensi della Decisione del Consiglio del 29 settembre 2000/597/CE, *Quinta decisione sulle risorse proprie*, è interamente finanziato da: a) prelievi, premi importi supplementari e compensativi da fissare da parte delle istituzioni della Comunità sulla base degli scambi con paesi terzi, nel quadro della politica agricola comune; b) dai dazi della tariffa doganale comune; c) dall'applicazione di una aliquota uniforme, valida per tutti gli Stati membri all'imponibile Iva determinato in modo uniforme per tutti gli Stati, tenendo conto che l'imponibile di ciascuno Stato non può

2. Il processo di armonizzazione interno all'Unione Europea e la peculiarità del sistema amministrativo-tributario

Lo sviluppo dell'Unione Europea è stato caratterizzato da una progressiva estensione delle competenze dell'Unione, da questioni di carattere prettamente economico, a questioni sociali e politiche⁷.

Il disegno iniziale era infatti strettamente legato alla creazione ed allo sviluppo del mercato comune. Era tuttavia evidente sin dal principio che il nucleo della politica comunitaria più risalente e principale, che era legata allo sviluppo del mercato interno, mediante la libera circolazione di merci, persone e capitali e la disciplina della concorrenza, non poteva prescindere da alcune politiche ad esso correlate a doppio filo.

Gli ulteriori settori a cui progressivamente l'Unione Europea ha esteso le proprie competenze, le c.d. politiche di accompagnamento, sono state la ricerca, l'ambiente, l'istruzione, la cultura, il turismo, l'occupazione e la coesione. Inoltre, con l'avvento del Trattato di Maastricht firmato il 7 febbraio 1992, ed entrato in vigore il 1° novembre 1993, il processo di cooperazione tra gli Stati membri dell'Ue si è esteso a settori nuovi, oltre alla comunità economica europea, quali la politica estera e di sicurezza comune, e la cooperazione giudiziaria in materia penale⁸.

superare il 50% del suo PIL; d) dall'applicazione di una aliquota calcolata alla somma dei PNL di tutti gli Stati. In merito anche G. CLEMENTE, *Trattati dell'Unione Europea e della Comunità europea*, in A. TIZZANO (a cura di), Milano, 2004, 1242.

⁷ Sul sistema delle fonti dell'Unione, con particolare riferimento all'ordinamento fiscale cfr. A. AMATUCCI, *La normativa comunitaria quale fonte per l'ordinamento tributario interno*, in V. UCKMAR (a cura di), *Corso di Diritto tributario internazionale*, Padova, 2002, 1165 e ss.

⁸ Il Trattato di Maastricht contemplava l'Unione Europea come composta di “tre pilastri”: 1) Comunità Europea, che inglobava CECA, CEE e CEEA; 2) Politica estera e sicurezza comune; 3) Affari interni e giustizia. Con il medesimo Trattato fu rimossa dal nome la parola *economica*, dalla locuzione “Comunità europea”.

Il Trattato di Lisbona ha dunque segnato una ulteriore tappa nel graduale passaggio da una comunità essenzialmente economica ad un'unione politica. Con l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, infine, la Comunità Europea formalmente ha cessato di esistere essendo assorbita dall'Unione Europea.

Le disposizioni riguardanti la definizione e l'attuazione delle politiche dell'Unione Europea sono confluite tutte nella parte terza del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea (ora TFUE, ex TCE), ad eccezione della politica estera e di sicurezza comune, che conserva la propria disciplina peculiare all'interno del Trattato sull'Unione Europea.

Risulta particolarmente interessante in questa sede una disamina dei nuovi poteri attribuiti alle istituzioni comunitarie dal Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea.

Le nuove attribuzioni affidate all'Unione costituiscono con tutta evidenza l'espressione di un'evoluzione della Comunità Europea, intesa come strumento principe di realizzazione del mercato interno, verso l'Unione Europea, intesa come vero e proprio mezzo di realizzazione dei cittadini dell'Unione stessa.

La realizzazione di uno spazio comune di benessere sociale, e dunque di una Unione politica, diviene vero e proprio scopo delle stesse politiche comunitarie, le quali in tale nuova prospettiva dovranno essere volte a tutelare e garantire il buon funzionamento delle strutture amministrative dell'Unione medesima.

Il Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea (TFUE) introduce dunque nuove basi giuridiche, che consentono all'Unione di esplicitare interventi in ulteriori importanti settori⁹.

Di particolare importanza, al fine della nostra analisi, risulta essere l'introduzione di una nuova competenza dell'Unione in materia di cooperazione amministrativa, la cui base giuridica è contenuta nell'art. 197, TFUE, che statuisce che le misure adottate in questa materia devono essere volte a migliorare la capacità amministrativa degli Stati membri ai fini dell'attuazione effettiva del diritto dell'Unione¹⁰.

La funzione amministrativa diviene dunque strumento primario per il corretto espletarsi delle competenze e degli obiettivi dell'Unione Europea, e come tale definita dalla stessa norma del Trattato come una “questione di interesse comune”.

Lo stesso articolo 197, TFUE, al fine di completare l'inquadramento della base giuridica offerta con l'obiettivo di implementare e garantire il corretto funzionamento del potere amministrativo degli Stati membri, e dunque (in una prospettiva di “*post hoc, propter hoc*”) dello stesso apparato amministrativo comunitario, afferma al secondo paragrafo che l'Unione sostiene gli sforzi degli Stati membri volti a migliorare la loro capacità amministrativa e, dunque, il diritto dell'Unione.

⁹ Fra le nuove materie cui si è estesa la competenza dell'Unione ai sensi del TFUE, figurano: - proprietà intellettuale (art. 118, TFUE), - sport (art. 165, TFUE), - spazio (art. 189, TFUE), - energia (art. 194, TFUE), - turismo (art. 195, TFUE), - protezione civile (art. 196, TFUE).

¹⁰ Più che a nuove competenze, le basi giuridiche introdotte nel Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea fanno riferimento a materie nelle quali l'Unione aveva invero già potere di intervento facendo appello alla clausola di flessibilità di cui all'art. 308 del vecchio Trattato CE. In relazione a tali settori, tuttavia, il Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea definisce con maggiore chiarezza gli obiettivi e i poteri dell'Unione.

In un'ottica esemplificativa, la quale dunque non esaurisce i possibili interventi che le istituzioni dell'Unione possono attuare al fine di aiutare gli Stati membri a migliorare il funzionamento del proprio apparato amministrativo interno, la norma individua una delle azioni che l'Unione può intraprendere in tale prospettiva.

Afferma infatti l'art. 197 che tale azione, intrapresa appunto dalle istituzioni europee, può consistere – in particolare – nel favorire lo scambio di informazioni tra amministrazioni degli Stati membri o di funzionari¹¹.

La norma ha dunque un contenuto di carattere generale, e si riferisce a interventi che possono essere attuati, dalle istituzioni europee, nel contesto generale dell'apparato amministrativo degli Stati membri.

Nonostante gli interventi svolti dall'Unione al fine di implementare lo scambio di informazioni degli Stati in materia fiscale si richiamino ad una diversa base giuridica nel contesto del Trattato¹², tale norma, l'art. 197 appunto, introduce nel sistema un principio generale e di carattere sussidiario, che deve essere tenuto necessariamente in considerazione nel tentativo di inquadramento della matrice dello sviluppo degli strumenti di scambio di informazioni tra pubbliche amministrazioni finanziarie, che vengono introdotti nell'ordinamento europeo.

¹¹ Si specifica altresì che il Parlamento ed il Consiglio, deliberando tramite regolamenti approvati secondo la procedura legislativa ordinaria, possono stabilire le regole necessarie a tal fine.

¹² Sull'argomento cfr. *infra*, cap. II.

3. La questione amministrativa dopo il Trattato di Lisbona

Nell'Unione Europea, salvo che non sia diversamente stabilito dai Trattati, l'attività esecutiva spetta in principio agli Stati membri, così come peraltro stabilito dallo stesso art. 291, par.1, TFUE.

È pertanto da considerarsi del tutto eccezionale l'intervento delle istituzioni europee mediante strumenti legislativi che tendono ad un coordinamento dell'azione amministrativa tra gli Stati membri.

Proprio in quanto il potere esecutivo è rimasto saldamente di stretta competenza dei singoli ordinamenti domestici, gli interventi non sono diretti alla modifica delle disposizioni interne che regolano i procedimenti amministrativi, ma per lo più a creare un terreno comune, di cooperazione con le autorità competenti di ogni Stato.

La tensione tra la competenza degli Stati e quelle delle istituzioni europee non ha dunque portato ad una netta ripartizione di funzioni amministrative ma ha condotto in vari settori a diversificati collegamenti, organizzativi, informativi e procedurali, finalizzati ad assicurare un'esecuzione efficiente ed omogenea, nonché il reciproco controllo tra gli attori pubblici interessati¹³.

¹³ Così L. DE LUCIA, *Cooperazione e conflitto nell'Unione Amministrativa Europea*, in Riv. It. di dir. pubbl. e com., fasc. 1, 2011, 13. In particolare, in tali settori, la dottrina internazionale ha parlato di *shared administration*, mentre la dottrina domestica di sistemi amministrativi comuni. In proposito si rinvia rispettivamente a P. CRAIG, *Shared Administration, Disbursement of Community Funds and the Regulatory*, in *Legal Challenges in Eu Administrative Law*, a cura di H.C.H HOFMAN-A.H. TURK, Northampton, 2009, 34 e ss. e S. CASSESE, *European Administrative Proceedings*, in *Law & Contemporary Problems*, 2004, 22. Più risalente l'intervento di C. FRANCHINI, *Amministrazione italiana e amministrazione comunitaria, La coamministrazione nei settori di interesse comunitario*, Padova, 1993. Con tutta evidenza tali contributi si concentrano sulla collaborazione degli organi amministrativi degli Stati membri, nei settori in cui l'Unione Europea ha potere regolamentare, non dunque sulla questione della cooperazione in materia tributaria, che pure, nell'ambito delle imposte c.d. armonizzate, gode di una disciplina specifica. Tuttavia le disposizioni

L'obiettivo dell'amministrazione integrata è dunque quello di creare un canale di comunicazione tra l'apparato burocratico dei singoli Stati.

E ciò non solo nella prospettiva di coinvolgere le Amministrazioni statali nelle diverse fasi dell'esecuzione del diritto europeo, laddove l'obiettivo da perseguire sia di stretta competenza dell'Unione stessa, e sia dunque una materia su cui le istituzioni europee possono legiferare; ma anche con l'obiettivo di fare in modo, attraverso una normativa *ad hoc*, di individuare dei metodi di collaborazione, nel contesto dell'esercizio di poteri propri di ciascun apparato statale, per il perseguimento di obiettivi che pur non rientrando (o non del tutto) in materie su cui l'Unione ha potere di legiferare, sono fondamentali per il corretto funzionamento delle politiche europee.

Tra queste materie vi è senza dubbio quella fiscale¹⁴.

Si rinviene una conferma leggendo i principi stabiliti dal trattato relativi alla cooperazione tra amministrazioni degli Stati, alla luce del principio di sussidiarietà.

In sostanza, anche nel contesto dell'azione amministrativa, laddove si tratti di perseguire obiettivi funzionali alle politiche Europee, sono gli Stati ad essere chiamati in prima istanza al perseguimento dei medesimi tramite l'esercizio dei loro poteri, mentre le istituzioni comunitarie intervengono nelle materie di propria spettanza ovvero facilitano il raggiungimento di tali obiettivi¹⁵. Leggendo il nuovo Trattato, risulta peraltro chiara la volontà

cui si fa riferimento nel trattato costituiscono norme generali e di principio da cui non si può prescindere al fine di meglio comprendere le basi giuridiche che regolano anche la disciplina della cooperazione tra le amministrazioni in materia tributaria.

¹⁴ Cfr. P. BORIA, *Diritto Tributario Europeo*, Milano, 2010, 120.

¹⁵ L'esempio più importante nel contesto dell'apparato amministrativo fiscale degli Stati membri può essere rinvenuto negli interventi di indirizzo nell'ambito dei c.d.

dell'Unione nel senso di garantire una effettività al coordinamento dell'azione degli Stati membri.

Oltre alle norme menzionate – artt. 118, 165, 189, 194, 195, 196, TFUE – che garantiscono una base giuridica alla cooperazione amministrativa, in specifici settori di interesse europeo, ed oltre all'art. 197, TFUE, vi sono ulteriori norme di principio che si richiamano ad una necessità sempre maggiore di collaborazione tra i poteri dei singoli Stati membri, “favorita” dall'Unione Europea.

In questo senso militano, ad esempio, gli artt. 5 e 6, TFUE. Il primo riguarda nello specifico la necessità di coordinamento delle politiche economiche degli Stati membri, in materia occupazionale e sociale; il secondo costituisce l'espressione del principio di sussidiarietà¹⁶, laddove

“programmi Fiscalis” mediante cui la Commissione ha inteso sollecitare le amministrazioni fiscali degli Stati membri alla formazione e all'implementazione dei sistemi di scambio di informazioni, anche allo scopo, come verrà in seguito illustrato da chi scrive, di far tendere il sistema verso una progressiva omogeneità di funzionamento. Il primo programma Fiscalis, istituito con decisione n. 2235/2002/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 3 dicembre 2002, è durato dal 2003 al 2007 (c.d. Fiscalis 2007). Il secondo programma Fiscalis, istituito con decisione n. 1482/2007/CE del Parlamento europeo e del Consiglio dell'11 dicembre 2007, è durato dal 2007 al 2013 (c.d. Fiscalis 2013). Si rinvia per una analisi più dettagliata *infra*, cap. II.

¹⁶ I principi di sussidiarietà, insieme a quello di proporzionalità, ha il ruolo di regolare le competenze per garantire il rispetto di tale ripartizione delle competenze. I parlamenti nazionali si vedono riconosciuti una fondamentale funzione nel controllo del rispetto del principio di sussidiarietà. Ai sensi dell'articolo 5 del trattato sull'Unione europea – TUE), il principio di attribuzione si inserisce a fianco dei principi di sussidiarietà e proporzionalità. Secondo tale principio, l'Unione europea agisce esclusivamente nei limiti delle competenze che le sono attribuite dagli Stati membri nei determinati settori. Sono previste tre categorie di competenze diverse: le competenze esclusive: previste in virtù dell'articolo 3 del Trattato sul funzionamento dell'UE (TFUE). Solo l'Unione è autorizzata a legiferare in questi settori. L'Unione può altresì concludere accordi internazionali qualora tale conclusione sia prevista da un atto legislativo dell'Unione o tale accordo sia necessario per esercitare una delle sue competenze esclusive.

Le competenze condivise: previste dall'articolo 4 del TFUE. In questi settori, l'Unione e gli Stati membri possono legiferare. Essi possono esercitare la loro competenza nel caso in cui l'Unione non abbia esercitato la sua o rinunci ad esercitarla. Gli Stati membri

attribuisce espressamente all'Unione la competenza a svolgere azioni tese a sostenere, completare e coordinare le azioni degli Stati membri, facendo espressamente riferimento anche alla cooperazione amministrativa cfr. art. 6, lett. G, TFUE¹⁷.

Ulteriori norme che accompagnano lo sviluppo dell'azione amministrativa coordinata degli Stati membri, anche in materia fiscale, sono quelle contenute nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea¹⁸.

Ancora prima del Trattato di Lisbona, la scarsa omogeneità delle fonti comunitarie aveva imposto la necessità di dotare l'Unione di un testo unitario di riferimento in materia di diritti fondamentali.

possono inoltre chiedere alla Commissione di abrogare un atto legislativo adottato in uno di questi settori condivisi al fine di garantire meglio il rispetto dei principi di sussidiarietà e di proporzionalità (cfr. dichiarazione n. 18 allegata al trattato di Lisbona). I settori in cui gli Stati membri rimangono competenti ma nei quali l'Unione può completare la loro azione conducendo azioni di sostegno o di coordinamento.

Tali competenze possono essere estese attraverso l'applicazione della clausola di flessibilità (art. 352, TFUE). Tale estensione permette di dare ulteriori poteri all'Unione qualora non siano stati previsti dai trattati i mezzi per le azioni necessarie alla realizzazione di uno dei suoi obiettivi.

¹⁷ La norma si riferisce espressamente alla possibilità dell'Unione di intervenire nella prospettiva del perseguimento degli interessi europei, non solo nel settore della cooperazione amministrativa ma anche nei seguenti settori/ambiti: a) tutela e miglioramento della salute umana; b) industria; c) cultura; d) turismo; e) istruzione, formazione professionale, gioventù e sport; f) protezione civile. Gli artt. 5 e 6 del TFUE sono disposizioni nuove rispetto a quelle previamente contenute nel Trattato CE, in cui le competenze della Comunità Europea erano definite in maniera più stringente. Tuttavia, ancora prima del Trattato di Lisbona e della cristallizzazione di tale nuova impostazione, si percepiva, ad opera della normativa comunitaria che sempre di più richiedeva la partecipazione dei poteri amministrativi degli Stati membri al perseguimento di fini di interesse comune, una sempre maggiore intrusione del diritto dell'unione nel diritto amministrativo. Cfr. S. CASSESE, *La signoria del diritto comunitario sul diritto amministrativo*, in *Lo spazio giuridico*, Roma-Bari, 2003, 291.

¹⁸ Molti dei principi della "Carta", sono mutuati dalla CEDU, "Convenzione europea dei diritti dell'Uomo": per l'applicazione della convenzione alla materia fiscale, in particolar modo in materia di diritti fondamentali del contribuente, P. BAKER, *Taxation and European convention of human rights*, in *European Taxation*, 2000.

La Carta, proclamata a Nizza il 7 dicembre del 2000, con la modifica dell'art. 6 TUE è stata dotata di valore giuridico vincolante, ed è stata equiparata ai Trattati quale fonte primaria del diritto dell'Unione¹⁹.

L'art. 41 della Carta risulta fondamentale al fine dell'inquadramento dell'oggetto della nostra analisi. La norma introduce infatti la nozione di "diritto ad una buona amministrazione" nel contesto dell'Unione Europea, che si esplica nel diritto di ogni individuo a che le questioni che lo riguardano vengano trattate in maniera imparziale ed in un tempo ragionevole.

Ciò vale indiscutibilmente nel contesto dell'azione amministrativa propria delle istituzioni comunitarie, cui la Carta direttamente si rivolge.

Tale principio tuttavia deve costituire una importante guida anche per gli organi amministrativi nazionali – come la Corte di Giustizia dell'Unione ha avuto in più pronunce modo di sottolineare – soprattutto nel perseguimento di obiettivi che hanno un importante ripercussione sulle politiche comunitarie.

Ciò avviene, per esempio, nel contesto della politica fiscale, ed in particolar modo nel complesso esercizio della potestà impositiva degli Stati membri. Nonostante infatti quest'ultima non costituisca materia in cui l'Unione Europea dispone di potere di intervento diretto, la realizzazione di obiettivi

¹⁹ La Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea è stata solennemente proclamata una prima volta il 7 dicembre 2000 a Nizza e una seconda volta, in una versione adattata, il 12 dicembre 2007 a Strasburgo da Parlamento, Consiglio e Commissione. Con l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, la Carta di Nizza ha il medesimo valore giuridico dei trattati, ai sensi dell'art. 6 del Trattato sull'Unione europea, e si pone dunque come pienamente vincolante per le istituzioni europee e gli Stati membri e, allo stesso livello di trattati e protocolli ad essi allegati, come vertice dell'ordinamento dell'Unione europea. Essa risponde alla necessità emersa durante il Consiglio europeo di Colonia (3 e 4 giugno 1999) di definire un gruppo di diritti e di libertà di eccezionale rilevanza che fossero garantiti a tutti i cittadini dell'Unione.

coordinati in materia fiscale risulta essere fondamentale – ad esempio – per il corretto equilibrio del mercato interno.

4. La peculiarità della materia fiscale nel contesto dell'Unione Europea

Le disposizioni che nel contesto della normativa primaria (i Trattati) e del diritto derivato (regolamenti e direttive) recano la disciplina specifica della cooperazione tra amministrazioni finanziarie in ambito tributario, devono necessariamente confrontarsi con la peculiarità della materia fiscale nell'Ue²⁰.

La cooperazione tra amministrazioni finanziarie costituisce innanzitutto strumento fondamentale per il perseguimento degli obiettivi di politica economica e sociale imposti dall'Ue.

L'importanza di avere sistemi fiscali il più possibile omogenei, con simili livelli di tassazione ed efficienti approcci alla lotta all'evasione fiscale, è infatti fondamentale per il corretto equilibrio del mercato unico, e per le esigenze di perequazione tra i soggetti giuridici all'interno dell'Unione²¹.

²⁰ Si rinvia, con riguardo alla specificità della materia fiscale nel contesto dell'ordinamento europeo a: C. SACCHETTO, *Politiche comunitarie – VII) Politica fiscale*, in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 1995, XXIII; ID., *L'evoluzione del diritto comunitario in materia tributaria*, in AA.VV., *I settanta anni di Diritto e Pratica Tributaria*, Padova, 2000; F. ROCCATAGLIATA, *Diritto tributario comunitario*, in V. UCKMAR (a cura di) *Corso di Diritto tributario internazionale*, Padova, 2002, 782 e ss; A. CARINCI, *La questione fiscale della Costituzione europea, tra occasioni mancate e prospettive per il contribuente*, in *Rass. Trib.*, 2005, 543; P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2010, 133 e ss.

²¹ La cooperazione e lo scambio di informazioni tra gli Stati membri è infatti indispensabile mezzo per combattere l'evasione fiscale, permettendo alle amministrazioni di estendere i controlli, e di agire in maniera più efficace sulla riscossione delle imposte evase, assumendo dunque anche una forza deterrente nei confronti dei contribuenti. Per una analisi di questo aspetto, DEL GIUDICE, *La cooperazione internazionale per la lotta all'evasione e alla frode fiscale in materia di imposte sui redditi*, in *Nuova riv. trib.*, 1988, 10 e ss.

In secondo luogo, la cooperazione tra amministrazioni finanziarie è utilizzata quale vera e propria leva al fine di ottenere un sempre maggiore riavvicinamento tra gli ordinamenti tributari degli Stati membri, in relazione ai quali l'Unione Europea – in particolare per quanto riguarda la disciplina relativa all'imposizione diretta – non ha potere di legiferare direttamente.

Al fine di meglio analizzare l'operatività dello scambio di informazioni tra le amministrazioni degli Stati membri, e soprattutto al fine di meglio porsi in una prospettiva critica, e comprenderne eventuali lacune e prospettive di migliore implementazione, è necessario inquadrare la materia fiscale nel contesto delle politiche dell'Unione europea. Ciò risulta in particolarmente utile allo scopo di delimitare i confini tra l'ambito di in cui le istituzioni europee hanno potere di intervenire legislativamente e settori che rimangono nella stretta competenza degli Stati.

La materia fiscale è stata oggetto dell'interesse dell'Unione Europea, ed ancor prima della Comunità Economica Europea, sin dal Trattato di Roma. Riferimenti espressi – o indiretti – alla materia tributaria erano infatti contenuti nel vecchio testo del Trattato CE, nella parte III, dedicata appunto alle politiche comunitarie. Le norme di riferimento erano, in particolare, gli artt. 93 e 94 del TCE.

Tali disposizioni sono state riprodotte nel Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea, modificate, ma non nella sostanza del loro contenuto, negli artt. 113²² e 115²³, TFUE.

²² L'Articolo 113 TFUE dispone che «Il Consiglio, deliberando all'unanimità secondo una procedura legislativa speciale e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, adotta le disposizioni che riguardano l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo ed altre imposte indirette, nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria per assicurare

Gli articoli sono contenuti nella parte III, “Politiche ed azioni interne dell’Unione”, titolo VII, “Norme comuni sulla concorrenza, fiscalità e riavvicinamento delle legislazioni”, rispettivamente nel capo II (art. 113) relativo alla “fiscalità”, e nel capo III (art. 115) relativo al “riavvicinamento delle legislazioni”.

Tale suddivisione, nella dislocazione all’interno del Trattato, unita al differente contenuto delle norme, risulta dunque fondamentale, al fine di meglio comprendere il differente approccio delle istituzioni comunitarie, nella materia fiscale, a seconda della tipologia di imposta in relazione alla quale si discute.

L’art. 113, infatti, come dichiarato dallo stesso capo in cui è contenuto, all’interno della parte dedicata alle politiche comunitarie, individua le azioni che le istituzioni europee possono espressamente compiere in materia fiscale, riferendosi esclusivamente alle imposte indirette²⁴, che vengono pertanto indicate, “imposte armonizzate”.

La norma parla, nello specifico, di interventi che possono essere intrapresi dal Consiglio, che in questo caso delibera all’unanimità, e volti all’armonizzazione delle legislazioni. La locuzione richiama, dunque, un

l’instaurazione ed il funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni di concorrenza».

²³ L’Articolo 115, TFUE, dispone che «Fatto salvo l’articolo 114, il Consiglio, deliberando all’unanimità secondo una procedura legislativa speciale e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, stabilisce direttive volte al riavvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri che abbiano un’incidenza diretta sull’instaurazione o sul funzionamento del mercato interno».

²⁴ Ed in particolare, all’imposta sulla cifra d’affari ed alle accise.

intervento che incide dall'alto direttamente sulla legislazione domestica degli Stati, fornendo a tutti una base giuridica comune²⁵.

L'intervento normativo dell'Unione, in materia fiscale, riguarda dunque solo i tributi indiretti, ed esclusivamente la disciplina di carattere sostanziale, relativa dunque ai criteri di imposizione, ai soggetti passivi, alle aliquote di base e mai – vi è da sottolineare – alla disciplina procedimentale.

È dunque esclusa la parte “procedimentale”, di applicazione di tali imposte, relativa ad accertamento e riscossione, che rimane invece nella piena competenza e responsabilità dei singoli Stati.

Essendo tale materia peculiarmente amministrativa, come innanzi illustrato, essa resta nell'orbita dell'apparato burocratico nazionale, e non viene attratta – se non, come vedremo, strumentalmente – nell'orbita delle politiche “comunitarie”.

Discorso differente è da farsi invece per le imposte dirette, che per converso, nella tassonomia dicotomica dell'ordinamento tributario dell'Unione, vengono definite “imposte non armonizzate”.

²⁵ Ciò è con tutta evidenza quanto è avvenuto nel settore dei dazi doganali, dell'iva e delle accise. La politica doganale, infatti, è di stretta competenza dell'Unione, in quanto strumento principe per la creazione del mercato interno. L'art. 3 del Trattato UE dispone infatti il divieto di dazi doganali all'interno dell'Unione al fine di consentire la libera circolazione delle merci, di beni e di servizi, nell'ambito commerciale comunitario. La base giuridica comune delle imposte doganali è costituita da un Regolamento CEE – dunque direttamente applicabile nell'ordinamento dei singoli stati – n. 2913 del 1992, che ha introdotto il c.d. codice doganale.

Anche l'imposta sul valore aggiunto, in quanto imposta indiretta sui consumi, applicata al valore finale delle merci, è in grado di incidere sul corretto equilibrio del mercato, ed è pertanto materia in cui le istituzioni comunitarie hanno potere di legiferare tramite direttive, che vengono successivamente implementate dagli Stati membri. La prima Direttiva che disciplina l'imposta sul valore aggiunto, n. 67/227 è risalente nel tempo, ed è stata uno dei primi importanti atti legislativi posti in essere successivamente al Trattato di Roma, a conferma dell'importanza della materia per gli obiettivi – allora peculiarmente di carattere economico – che venivano perseguiti.

La norma di riferimento, in questo caso, è l'art. 115 del TFUE il quale non è inserito nel capo relativo alla politica fiscale, bensì in quello dedicato al “riavvicinamento” delle legislazioni.

La norma peraltro non fa espresso riferimento alla materia delle imposte dirette. La fiscalità diretta non rientra dunque nelle politiche comunitarie, bensì nella materia in cui le istituzioni hanno potere di intervenire nella misura in cui ciò sia funzionale al funzionamento e all'instaurazione del mercato interno²⁶.

Anche il lemma utilizzato dall'art. 115 del Trattato - “riavvicinamento” - ha con tutta evidenza un significato differente rispetto al concetto di armonizzazione richiamato dall'art. 113.

Quest'ultimo, infatti, rimanda alla definizione, tramite strumenti legislativi “europei”, di un prototipo di tributo comunitario, basato su principi e norme generali comuni a tutti gli Stati, come avviene per l'imposta sul valore aggiunto. Il concetto di riavvicinamento rinvia invece ad un sforzo degli Stati membri, nel contesto di poteri e competenze loro proprie, di far convergere il proprio sistema fiscale verso modelli il più possibile unitari: solo alle volte, tale sforzo viene agevolato dall'intervento delle istituzioni comunitarie, che intervengono soprattutto attraverso strumenti di *soft law*²⁷,

²⁶ Sulla questione dell'armonizzazione e del riavvicinamento della disciplina fiscale tra gli Stati membri, nella prospettiva dell'equilibrio del mercato unico si vedano gli importanti contributi di: G. A. MICHELI, *L'armonizzazione fiscale nel mercato comune europeo*, in AA.VV. *Atti della tavola rotonda organizzata in collaborazione con il centro informazioni e studi sulle Comunità Europee per le Venezie*, Napoli, 1964, 112; P. RUSSO – R. CORDEIRO GUERRA, *L'armonizzazione fiscale nella comunità europea*, in Rass. Trib. 1990, 629; V. UCKMAR, *Progetti e possibili soluzioni dell'armonizzazione fiscale nell'Ue*, in Dir. Prat. Trib., 1995, I, 9; P. VALENTE – F. ROCCATAGLIATA, *Costruzione europea e fiscalità diretta*, 3; G. MELIS, *Coordinamento fiscale nell'Unione Europea*, in Enc. Dir., 2007, 394.

²⁷ F. TESAURO, *Il ruolo della Corte di giustizia nel coordinamento della tassazione delle società*, in Tributimpresa 2004, 2, 3.

quali ad esempio orientamenti e pareri non vincolanti e giurisprudenza della Corte di giustizia europea²⁸, ma che contribuiscono a responsabilizzare politicamente gli Stati membri, attraverso un progressivo coordinamento delle politiche nazionali²⁹.

L'obiettivo imposto dalla necessità di progressiva integrazione delle politiche risiede – come innanzi accennato – nella necessità di garantire il corretto equilibrio al funzionamento del mercato interno, e facendo riferimento ai nuovi obiettivi di carattere sociale dichiarati espressamente dopo Lisbona, nello sviluppo del welfare e della perequazione economica tra gli Stati membri.

La peculiarità del sistema fiscale, ed in particolare il fatto che l'esercizio della potestà impositiva sia affidata all'apparato amministrativo, che opera sotto lo stretto controllo degli Stati, rende necessario un intervento

²⁸ S. MANGIAMELLI, *Il disegno costituzionale dell'Unione Europea dopo il Trattato di Lisbona*, in Dir. Un. Eur., 2011, 377 ss., ove sono svolte considerazioni sulla successiva sentenza *Mangold* del 6 luglio 2010, la quale, pur riconoscendo la possibilità della Corte costituzionale tedesca di decidere, anche in contrasto con la giurisprudenza della Corte di giustizia, la non applicazione del diritto europeo, ha tuttavia affermato il ruolo di coordinamento del giudice europeo nell'interpretazione e nell'applicazione del diritto europeo al fine di assicurare l'unità e la coerenza dell'ordinamento sopranazionale. Si tratta dunque di un sostanziale *restraint* da parte del *Bundesverfassungsgericht*, che afferma altresì che il controllo *ultra vires* (relativo al rispetto delle competenze) debba essere esercitato secondo il canone della *Europarechtsfreundlichkeit*. Sul fatto, pertanto, che dopo la sentenza *Mangold* la sensazione che la categoria dei controlimiti venga più predicata che praticata, si veda M. RAVERAIRA, *L'ordinamento dell'Unione europea, le identità costituzionali nazionali e i diritti fondamentali*, in Riv. dir. sic. soc., 2011, 332 ss.

²⁹ Non condivide questa differenziazione tra concetto di armonizzazione e riavvicinamento che distinguerebbe l'intervento dell'Unione nella fiscalità indiretta e diretta, F. SAPONARO, *Scambio di informazioni fiscali nell'Unione Europea*, Trento, 2012, 19 e ss, per il quale: «(...) considerata l'obiettivo strumentalità della convergenza fiscale comunitaria, è indubbio che l'attribuzione di significati giuridici diversi ai concetti di armonizzazione e di riavvicinamento fiscale, costituisca una mera forzatura teorica, intendendosi entrambi come procedimenti, strumenti, tecniche giuridiche capaci di rendere le normative impositive funzionali agli scopi del Trattato, senza tuttavia comportare l'uniformazione testuale».

dell'Unione “dall'alto”, modulato sulla base degli strumenti amministrativi alla stessa assegnati dai Trattati, ed all'obiettivo specifico da raggiungere³⁰.

5. La territorialità e la sovranità impositiva ed amministrativa degli Stati membri come limite all'attuazione della cooperazione e allo scambio di informazioni in materia fiscale: il ruolo della Corte di Giustizia

La necessità di armonizzazione o di riavvicinamento della legislazione fiscale sostanziale, relativa cioè ai criteri di applicazione dei singoli tributi, al fine di perseguire gli obiettivi imposti dai Trattati, in particolare in ambito economico, impone di confrontarsi con un importante limite all'intervento dell'Unione, ed in particolare di riflettere sul principio su cui si fonda e funziona ogni ordinamento fiscale negli Stati membri: la sovranità impositiva ed amministrativa³¹.

La sovranità di uno Stato – nella specifica materia di cui in questa sede si tratta – consiste nel potere che ogni governo ha di adottare la propria specifica disciplina dell'ordinamento fiscale, e di destinare il gettito derivante dalla riscossione dei tributi alle spese pubbliche³².

La leva tributaria è dunque strettamente legata alle esigenze dell'erario, ed alla politica di welfare di ciascuno Stato, e pertanto risulta avere conseguenze dirette sul consenso e sulla responsabilità dei Governi³³.

³⁰ Sempre da considerarsi nell'ambito della tutela del mercato interno.

³¹ La territorialità è per sua natura, ed in particolare in materia fiscale, concetto strettamente legato alla sovranità, cfr. R. BAGGIO, *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, Milano, 2009, 6; G. FRANSONI, *La territorialità nel diritto tributario*, Milano, 2000, *passim*.

³² C. SACCHETTO, *Territorialità* (voce), in Enc. Dir., 1992, 303 e ss.

³³ Cfr. P. BORIA, *L'anti-sovrano. Potere tributario e sovranità nell'ordinamento comunitario*, Torino, 2004, *passim*.

Gli Stati membri sono pertanto particolarmente “gelosi” della loro autonomia in ambito tributario.

Tuttavia, sin dalla vigenza del Trattato CE nella formulazione ante-Lisbona, il tentativo di integrazione in ambito fiscale è stato sempre considerato come imprescindibile nella prospettiva del mercato interno.

Il percorso di evoluzione compiuto dall’Unione europea ha tuttavia portato progressivamente a configurare degli scenari del tutto nuovi, impensabili nel momento in cui il Trattato di Roma è stato firmato.

Con l’ingresso nella Comunità Europea, infatti, gli stati membri hanno rinunciato a parte della loro sovranità, anche in materia fiscale: parte del prelievo (in particolare dell’imposta sul valore aggiunto, nonché addirittura la totalità delle imposte doganali) è stata trasferita a Bruxelles.

Questo ha con tutta evidenza comportato una serie di conseguenze riguardo al modo in cui la Comunità ha trattato la questione fiscale.

L’armonizzazione e il riavvicinamento non erano più solo ed esclusivamente funzionali a conservare un equilibrio nel mercato e a non creare discriminazioni tra i contribuenti e gli operatori economici.

L’interesse affinché venisse preservato un gettito in tutto o in parte di spettanza dell’Unione ha fatto sentire la necessità di intervenire per correggere delle situazioni patologiche che si potrebbero creare nei sistemi tributari: ci riferiamo in particolare a casi di evasione ed elusione, nonché di concorrenza fiscale dannosa tra gli Stati, entrambe foriere di una diminuzione di gettito.

Entrambe le situazioni possono infatti essere trattate intervenendo sul sistema dell’accertamento delle imposte degli Stati membri, garantendo un

circolo virtuoso di scambio di informazioni tra i medesimi, sulla base di una crescente effettività di tali strumenti.

La necessità di limitare il rischio di evasione ed elusione, e ad un tempo di tutelare l'effettività dell'accertamento e della riscossione, ha indirizzato dunque le azioni intraprese dalle istituzioni europee, nel senso di favorire una crescente armonizzazione e un più intenso riavvicinamento delle normative fiscali non solo sotto il profilo sostanziale, ma anche procedurale.

Tali iniziative si sono manifestate, in particolar modo, nell'approvazione della normativa relativa alla cooperazione amministrativa tra gli Stati membri, oggetto del presente studio, e all'“incentivo”, basato soprattutto sull'art. 293 del TCE³⁴, non riprodotto successivamente nel Trattato sul funzionamento dell'Unione, affinché gli Stati membri addivenissero alla conclusione di accordi bilaterali per lo scambio di informazioni.

Anche la Corte di giustizia ha avuto un ruolo fondamentale nella definizione degli obiettivi perseguiti dall'Unione in materia fiscale.

In particolare, i Giudici comunitari sono stati ripetutamente chiamati a pronunciarsi sulla conformità degli ordinamenti nazionali ai principi fondamentali dell'ordinamento comunitario.

³⁴ Art. 293, TCE: «Gli Stati membri avvieranno fra loro, per quanto occorra, negoziati intesi a garantire, a favore dei loro cittadini: — la tutela delle persone, come pure il godimento e la tutela dei diritti alle condizioni accordate da ciascuno Stato ai propri cittadini; — l'eliminazione della doppia imposizione fiscale all'interno della Comunità; — il reciproco riconoscimento delle società a mente dell'articolo 48, comma secondo, il mantenimento della personalità giuridica in caso di trasferimento della sede da un paese a un altro e la possibilità di fusione di società soggette a legislazioni nazionali diverse; — la semplificazione delle formalità cui sono sottoposti il reciproco riconoscimento e la reciproca esecuzione delle decisioni giudiziarie e delle sentenze arbitrali».

In tale contesto – non avendo, come più volte ribadito, l’Unione Europea una competenza diretta in materia fiscale – la Corte, non potendo trovare un appiglio nel diritto positivo, ha proceduto secondo una logica tipicamente creativa ad individuare gli interessi pubblici nazionali che, pur non essendo menzionati esplicitamente nel Trattato, sono appunto considerati come interessi imperativi del sistema comunitario. Tra questi ci sono appunto l’esigenza di contenere l’evasione e l’elusione, e l’effettività dei controlli e degli accertamenti.

Tali criteri, in particolare nel caso in cui andavano direttamente a toccare interessi di bilancio dell’Unione, sono stati riconosciuti peraltro quali elementi idonei affinché gli Stati membri derogassero alle libertà fondamentali previste nei Trattati³⁵.

La giurisprudenza comunitaria ha, dunque, sempre cercato di bilanciare da una parte gli interessi nazionali, e dall’altro l’interesse comunitario, facendosi anch’essa in tal modo motrice dell’opera di armonizzazione che non sempre l’Unione europea, per carenza di basi giuridiche, ha potuto portare avanti con strumenti di *hard law*, in particolare nell’ordinamento tributario ed amministrativo.

La Corte di Giustizia ha, infatti, fornito un fondamentale contributo alla definizione del sistema giuridico dell’Unione Europea, con contributi anche di carattere “creativo”. In tale modo la giurisprudenza ha colmato le lacune

³⁵ Con riferimento alle imposte indirette, la Corte di Giustizia ha riconosciuto la rilevanza delle ragioni di salvaguardia dell’efficacia dei controlli fiscali, anche come causa di giustificazione rispetto alla disciplina comunitaria. Si veda in particolare, la sentenza del 20 febbraio 1979, causa C-120/78, *Cassis de Dijon*.

ed ha supplito alla carenza di norme di riferimento nel sistema tributario comunitario³⁶.

Nondimeno, nell'opera di bilanciamento, la Corte di Giustizia si è trovata costantemente a confrontarsi con l'esigenza di "tutelare" gli ordinamenti tributari domestici da un abuso da parte degli operatori economici, nonché da parte delle persone fisiche residenti nell'Unione, e da un uso distorto delle libertà fondamentali, che avrebbero potuto creare delle "falle" e dei "malfunzionamenti" nei sistemi degli Stati membri.

Uno dei principi fondamentali contro cui la Corte di Giustizia si è dovuta confrontare è proprio quello di sovranità fiscale di ciascuno Stato membro, e della sua declinazione più pragmatica, ovvero il principio di territorialità.

Tale principio governa anche l'esercizio del potere amministrativo di accertamento tributario che ciascun apparato statale esercita sui soggetti residenti sul proprio territorio e sui presupposti di imposta che sul territorio si realizzano.

La territorialità in materia fiscale è dunque funzionale a garantire la tassazione in uno Stato membro del reddito prodotto nel territorio dello Stato medesimo da un soggetto non più residente.

Nella specie si è affermato che «la tutela della ripartizione del potere impositivo tra gli Stati membri può rendere necessaria l'applicazione alle

³⁶ "In questa prospettiva, è stato ripetutamente osservato che la giurisprudenza della CGE ha contribuito in maniera determinante allo sviluppo del diritto comunitario, primario e derivato, e comunque nella continua ricerca di principi generali che potessero definire "l'orizzonte assiologico della disciplina normativa". Cfr. P. BORIA, *Diritto Tributario Europeo*, Milano, 2010, 117.

attività economiche delle società stabilite in uno dei detti stati delle sole norme di quest'ultimo, sia per i profitti sia per le perdite»³⁷.

Di fatto, dunque, anche la finalità della norma nazionale che riporta la tassazione al paese nel quale è stabilita l'attività economica risponde ad «un obiettivo di interesse generale».

La giurisprudenza comunitaria attribuisce una particolare rilevanza all'esercizio del potere tributario da parte degli Stati membri diretto ad assicurare il rispetto del principio di territorialità: ciò perché la posta in gioco è innanzitutto il corretto funzionamento dei sistemi fiscali interni e della corretta riscossione dei tributi che si riflette anche sull'efficienza del sistema comunitario³⁸.

³⁷ Cfr. CGE, sentenza del 13 dicembre 2005, causa C-446/2003 Marks&Spencer; id. sentenza del 18 luglio 2007, causa C-231/2005, OY AA; Id. sentenza del 15 maggio 2008, causa C-414/2006, Lidl.

³⁸ La stessa Corte ha infatti affermato che il principio di territorialità è espressione diretta della coerenza dei sistemi fiscali interni: “non sarebbe garantita una tassazione coerente qualora il trasferimento all'estero rendesse impossibile l'imposizione fiscale sui redditi intervenuti durante il soggiorno nello Stato di origine”. Cfr. CGE, sentenza del 7 luglio 2006, causa C-470/04, N Van Dijk, e sul punto P. BORJA, *Diritto Tributario Europeo*, cit., 184. Il concetto di territorialità è peraltro alla base della lotta all'evasione fiscale all'interno dell'Unione, che avviene attraverso fenomeni di “esterovestizione”, ovvero delle società che nonostante realizzino tutti i presupposti di imposta nel territorio di un dato paese, si dichiarino residenti in uno Stato differente, spesso a regime fiscale più vantaggioso. Ebbene in questo caso, gli strumenti di scambio di informazioni, e di cooperazione sono fondamentali affinché venga tutelato l'esercizio della sovranità impositiva dello Stato di origine.

6. Le libertà fondamentali di circolazione e stabilimento e la necessaria implementazione dello scambio di informazioni tra amministrazione degli Stati membri: rapporti tra *tie breaker rules* delle convenzioni bilaterali stipulate sulla base del modello Ocse

Nel trattato istitutivo della Comunità europea del 1957, al fine di perseguire la realizzazione del mercato interno in cui fosse assicurata la libera circolazione dei fattori produttivi, si prevedevano disposizioni per la soppressione graduale delle restrizioni al diritto dei lavoratori, subordinati o autonomi, a spostarsi nel territorio comunitario per lavorare in qualsiasi Stato membro³⁹.

Dapprima, con accordi internazionali multilaterali (accordo di Shengen), alcuni Stati hanno realizzato gradatamente una forma di libera circolazione delle persone nei loro territori, indipendentemente o meno dallo svolgimento di attività lavorativa, e connesso esclusivamente al possesso della cittadinanza di uno di essi. Con l'istituzione della cittadinanza prevista

³⁹ Cfr. causa C-36/02, *Omega*, in cui i giudici comunitari hanno proceduto ad un vero bilanciamento dei valori di carattere economico sottesi alle libertà di movimento con i diritti fondamentali – nella specie, la libertà di riunione ed il rispetto della dignità umana – intendendo questi ultimi in un'accezione non restrittiva e meramente derogatoria dei primi. Si rinvia sullo stesso tema alla sentenza della Corte di Giustizia nella causa C-112/00, *Schmidberger*. Va rilevato, peraltro, come taluni autori – F. SORRENTINO, *La tutela multilivello dei diritti*, in Riv. Ital. Dir. Pubbl. Comunit., 2005, 91 – in sede di valutazione della pronuncia *Schmidberger* abbiano comunque sollevato dubbi sul bilanciamento tra libertà personali e diritti economici, evidenziando che «normalmente nelle costituzioni degli Stati membri la libertà di riunione viene limitata e bilanciata non dalle libertà economiche, ma da interessi attinenti alla pacifica convivenza, quali l'ordine pubblico o il buon costume». Ad una tale prospettazione si è replicato – G. MORBIDELLI, *Corte costituzionale e Corti europee: la tutela dei diritti (dal punto di vista della Corte del Lussemburgo)*, in *Diritto processuale amministrativo*, Milano, 2006, 300-301 – come non solo la nostra Corte costituzionale abbia da sempre effettuato un bilanciamento tra iniziativa economica privata e libertà personali, ma anche che tali diritti si devono situare ad un grado pari nell'ordinamento dell'Unione europea, non essendone dunque precluso il bilanciamento.

dal Trattato di Maastricht si è avvertita l'esigenza di inglobare nel sistema comunitario tale concezione estesa di libera circolazione delle persone.

In particolare, la disciplina che garantisce alle persone fisiche all'interno dell'Unione Europea la massima libertà di muoversi e dunque di scegliere la loro residenza ed il loro domicilio anche ai fini fiscali all'interno della stessa Unione è prevista agli art. 49-55 TFUE (che regolano la libertà di stabilimento) e dagli art. 56-62 TFUE (che disciplinano la libera circolazione di servizi).

Tali norme prendono in considerazione tuttavia i singoli in quanto soggetti economici, e garantiscono dunque la piena libertà di movimento ai lavoratori autonomi e subordinati⁴⁰.

La libertà di circolazione dei soggetti privati a prescindere dal fatto che i medesimi esercitino o meno una attività economica è invece garantita dallo status di cittadinanza europea introdotta dall'art. 9 del Trattato Ue, ed ora confluita negli artt. 20-25 del TFUE.

A fronte di tale quadro normativo, che garantisce la più ampia libertà dei soggetti all'interno del mercato interno, è evidente che si possono porre – dal punto di vista tributario – problemi di coordinamento tra le norme di ordinamenti diversi, ciascuno dei quali per esercitare la propria sovranità impositiva, potrebbe reclamare la residenza ai fini fiscali appunto dei predetti individui⁴¹.

⁴⁰ *Place of Effective Management Concept: suggestions for changes to the OECD Model Tax Convention*, Paris, on May 27, 2003.

⁴¹ A proposito di libertà di stabilimento e stabile organizzazione si rinvia a F. TUNDO, *Ancora controverso il concetto di stabile organizzazione tra obiettiva incertezza, personalità giuridica e cooperazione internazionale*, in GT – Riv. Giur. Trib., 2011, 10, 901.

I diversi criteri utilizzati ai fini della determinazione della residenza fiscale possono avere come conseguenza che un dato soggetto possa essere considerato fiscalmente residente in più Stati, sulla base della normativa interna di due Paesi, ed essere dunque chiamato ad assoggettare ad imposizione i propri redditi in tutti i Paesi coinvolti.

Le convenzioni bilaterali per evitare la doppia imposizione prevedono, solitamente e nelle versioni stipulate dalla generalità degli Stati membri, all'art. 4, comma 2, le cosiddette *tie breaker rules*, al fine di scongiurare tale eventualità⁴².

Le regole, enunciate per risolvere i casi di doppia imposizione, devono essere applicate una dopo l'altra in ordine di enunciazione.

Occorre in particolare avere riguardo:

- a) del luogo in cui il soggetto ha l'abitazione permanente. È sufficiente a tal fine che il soggetto abbia disponibilità di una abitazione, non rilevando a che titolo il medesimo la detenga;
- b) del centro di interessi vitali. È necessario, in particolare, avere riguardo del luogo in cui il soggetto ha localizzato i suoi legami affettivi ed economici; i suoi interessi culturali e sociali;
- c) del luogo in cui il soggetto soggiorna abitualmente. Tale criterio viene in soccorso in particolare laddove il soggetto disponga di una abitazione

⁴² V. UCKMAR, *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2012, 16 e ss.; R. CORDEIRO GUERRA, *Diritto Tributario Internazionale – Istituzioni*, Padova, 2012, 159 e ss.; F. AMATUCCI, *Principi e nozione di diritto tributario*, Torino, 2011, 52 e ss.; P. BORJA, *Diritto tributario europeo*, Milano, cit., 59 e ss.; G. MARINO (a cura di), *Temi attuali di diritto tributario comunitario*, Ce.R.T.I., Milano, 2005; L. CARPENTIERI-R. LUPI-D. STEVANATO, *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, Milano, 2003; C. CURTI GIALDINO, *Lezioni di diritto tributario*, Fondazione dei dottori commercialisti, Milano, 1995. In senso più ampio cfr. R. MASTROIANNI-G. STROZZI, *Diritto dell'Unione europea*, Torino, 2011, 146; R. ADAM-A. TIZZANO, *Lineamenti di diritto dell'Unione europea*, Torino, 2010, 205.

permanente nei due Stati e viene risolto generalmente sulla base del computo dei giorni di presenza fisica sul territorio;

d) della nazionalità del soggetto. È il criterio residuale che viene in soccorso laddove l'applicazione delle sopra esposte regole non riesca a determinare definitivamente la residenza dell'individuo.

I criteri testé elencati, oltre a fornire il metodo per risolvere i casi di doppia residenza, individuano anche, in ordine di importanza, gli elementi formali ed oggettivi che l'individuo dovrà precostituirsi al fine di attrarre la residenza in uno dei due Stati, e che varranno come prova contraria nel caso di contestazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria dello Stato di cui ha perso la residenza.

È di tutta evidenza dunque come in tale contesto sia necessario il più immediato ed efficace scambio di informazioni tra gli Stati membri sia per evitare situazioni di doppia imposizione sia per arginare crescenti fenomeni di evasione ed elusione.

Altresì, nel momento in cui sia pacifica la residenza fiscale di un soggetto in un determinato Stato A, ed il soggetto si muova dallo predetto Stato A allo Stato B, sarà interesse dello Stato A - laddove dovesse sorgere la necessità - scambiare informazioni con lo Stato B al fine di accertare le imposte dovute dall'individuo, ed eventualmente procedere alla riscossione.

Si comprende come sia dunque interesse degli ordinamenti di ciascuno Stato membro una gestione efficiente ed effettiva del sistema di cooperazione amministrativa all'interno del mercato.

7. La concorrenza fiscale dannosa e la necessaria armonizzazione dei procedimenti amministrativi tributari tra gli Stati membri

La cooperazione tra le amministrazioni degli Stati membri può essere strumento chiave per cercare di contenere la competizione fiscale che si crea tra i medesimi e che ha effetti dannosi sul funzionamento del mercato⁴³.

L'esperienza di un'Unione monetaria, accompagnata da una crescente integrazione dei mercati reali e finanziari, in assenza di una autorità fiscale sovrana, e con marcate differenze tra i paesi in merito sia alle norme tributarie di natura sostanziale, sia alle norme procedurali, solleva vive preoccupazioni tra gli operatori e le forze politiche.

L'inesistenza di principi effettivi di armonizzazione e la disomogeneità dei sistemi fiscali nazionali fa della fiscalità un vero e proprio fattore di concorrenza tra le imprese, e diventa spesso un fattore di discriminazione nella mobilità delle persone fisiche all'interno del mercato comune⁴⁴.

La distonia esistente tra gli ordinamenti nazionali produce degli effetti dannosi creando delle concrete distorsioni del mercato⁴⁵.

⁴³ F. GALLO, *Mercato unico e fiscalità, aspetti giuridici del coordinamento fiscale*, in Rass. Trib., 2000, 733.

⁴⁴ R. LUPI, *Concorrenza tra ordinamenti, Comunità europee e prelievo tributario*, in Rass. trib., 2004, 997, che l'importo relativamente modesto del *budget* comunitario, rispetto a quello dei singoli Stati provvisti di una amministrazione attiva, rende superflua la creazione di tributi comunitari ulteriori, rispetto a quelli (dogane e IVA) il cui gettito è in tutto o in parte attribuito alla Comunità. Va al riguardo sottolineato che il *budget* della Comunità europea ammonta a circa l'uno per cento del prodotto nazionale lordo degli Stati membri: di esso, circa la metà è destinato alle politiche agricole comuni, e circa un terzo a politiche strutturali a favore di regioni o gruppi sociali svantaggiati.

⁴⁵ Gli Stati finiscono per essere impegnati in uno scontro al ribasso che può portare fino alla non tassazione del capitale finanziario, ripiegando su altre fonti di entrate fiscali, attraverso una più elevata tassazione delle attività meno mobili, con particolare riferimento ai redditi da lavoro. Cfr. R. SEER, *Le fonti del diritto comunitario ed il loro effetto*

Gli Stati membri infatti, come anticipato, conservano una competenza diretta a legiferare in materia di imposte c.d. non armonizzate, così come e soprattutto dal punto di vista delle norme procedurali.

La conseguenza di tale suddivisione di competenze tra gli Stati membri e l'Unione è che gli ordinamenti nazionali restano tra loro disomogenei per quanto riguarda i sistemi fiscali: tali differenze possono con tutta evidenza mettere a repentaglio il corretto funzionamento del mercato interno.

Nonostante l'assenza di strumenti di intervento diretto previsti dal Trattato sui sistemi di tassazione diretta degli Stati membri, Bruxelles ha non di meno degli strumenti di controllo e intervento sul legislatore domestico.

Risulta dunque facile comprendere come le imprese possano utilizzare la leva fiscale per rendere più competitiva la loro azione sul mercato scegliendo tra ordinamenti diversi e sfruttando a pieno le incongruenze e le piccole grandi incompatibilità tra sistemi fiscali.

In tale prospettiva, incoraggiare e favorire lo scambio di informazioni può avere degli effetti senz'altro importanti che potranno portare, nel lungo periodo, ad avere degli effetti fondamentali nel contesto della stessa armonizzazione fiscale – di disciplina sostanziale – tra gli Stati membri.

Un maggiore apertura da punto di vista delle informazioni scambiate, e dei procedimenti di accertamento posti in essere, avrà una efficacia deterrente nei confronti di movimenti “strategici” di contribuenti e di materia imponibile, fatti al solo fine di poter godere di regimi fiscali più vantaggiosi in alcuni Stati.

Gli Stati dunque saranno di certo meno portati ad usare la leva imponibile per attrarre materia impositiva, da cui solo nel breve termine potrà risultare un vantaggio all'Erario, e che in termini di politica economica andrà a detrimento dei fattori della produzione stabili, come il lavoro.

Da ciò risulterà indirettamente, proprio a mezzo di una efficace politica di collaborazione tra le Amministrazioni, un progressivo livellamento della tassazione, tra gli Stati membri.

7.1. Da dove nasce la competizione fiscale dannosa

La competizione fiscale ha due presupposti fondamentali e può essere considerata come connaturata al sistema comunitario. Innanzi tutto gli Stati membri hanno piena sovranità in materia di imposte dirette e sono liberi di scegliere le loro norme interne riguardo alle aliquote delle imposte sul reddito e delle imposte societarie. Hanno poi piena sovranità di stabilire la procedura di accertamento di tali imposte e di recupero delle medesime⁴⁶.

Ogni Stato ha dunque un suo sistema fiscale che si adatta alla sua situazione economica interna e lo rende peculiare e diverso rispetto a quello di un altro Stato membro⁴⁷.

⁴⁶ La competizione fiscale dannosa è stata anche esaminata dall'Ocse nella sua dimensione internazionale: cfr. *Report on harmful tax competition. An emerging global issue*, del 9 aprile 1998, approvato da tutti i paesi membri, eccetto Svizzera e Lussemburgo.

⁴⁷ Per approfondimenti in materia di *aggressive tax planning*, cfr. P. VALENTE, *Manuale di Governance Fiscale*, Milano, Ipsoa, 2011, p. 1801 ss.; P. VALENTE, *Tax planning aggressivo. Il Rapporto OCSE, Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, in *Il fisco* n. 2013, 12 fascicolo n. 1, pag. 1802; P. VALENTE-F. VINCENTI, *Italy's Measures Against Tax Evasion And Aggressive Tax Planning*, in *Tax Notes International*, 18 marzo 2013; P. VALENTE, *Le Raccomandazioni UE in materia di aggressive tax planning e good governance fiscale*, in "il fisco" n. 10/2013, fascicolo n. 1, 1476; P. VALENTE-C. ALAGNA, *Attenzione dell'OCSE puntata sulla «pianificazione fiscale aggressiva*, in *Il Quotidiano del commercialista*, www.eutekne.info, del 15 febbraio 2013; P. VALENTE, *La Commissione Ue avanza proposte sulla pianificazione fiscale aggressiva*, in *Il Quotidiano del commercialista*, www.eutekne.info,

Il Trattato garantisce inoltre nell'ambito del mercato interno una serie di libertà di cui individui ed imprese possono godere all'interno: libertà di circolazione delle persone e dei capitali in particolare.

Individui ed imprese possono esercitare le libertà garantite dal trattato per beneficiare dei diversi sistemi degli Stati membri nelle aree non coperte dalla competenza Ue, come per esempio il sistema fiscale.

Da ciò si potrebbero trarre conclusioni sulla possibilità per gli Stati membri di avvantaggiarsi delle differenze connaturate ai loro sistemi fiscali per creare situazioni di concorrenza con sistemi di altri Stati membri e cercare di attrarre capitali dall'estero.

La concorrenza fiscale nasce appunto come in un modello di mercato dall'effetto *spillover* che le scelte di uno Stato hanno nei confronti degli altri Stati che operano nel mercato interno.

Gli Stati membri per incrementare gli investimenti di capitale mobile nel loro territorio sono portati a diminuire le aliquote su tali investimenti e sul reddito societario.

Questo comporta un effetto a catena degli altri Stati membri⁴⁸.

Il sistema tende quindi all'equilibrio ma non manca di avere effetti negativi.

Le conseguenze di tali effetti negativi e di una tendenza all'abbassamento della soglia impositiva, può essere arginata con gli strumenti di scambio di informazioni tra gli Stati membri.

dell'8 dicembre 2012; P. VALENTE, *Contrasto alla pianificazione fiscale aggressiva*, in Il Quotidiano Ipsa, 8 ottobre 2012.

⁴⁸ Tuttavia c'è chi sostiene che la competizione fiscale possa avere delle conseguenze positive sulle politiche economiche degli Stati membri, in quanto limiterebbe la tendenza degli Stati ad incrementare la spesa pubblica, H. AULT, *Concorrenza fiscale: corsa verso l'alto o verso il basso?*, Napoli, 2008, 13.

La competizione fiscale può infatti indurre sia persone fisiche che imprese, ad incrementare gli spostamenti all'interno del mercato Unico per approfittare dei regimi fiscali più vantaggiosi⁴⁹.

Tali spostamenti possono tuttavia dare origine a spostamenti fittizi di residenza o di sede legale, al fine esclusivo di godere di vantaggi fiscali⁵⁰.

La cooperazione in materia di accertamento e riscossione delle imposte soccorre in tali situazioni patologiche, permettendo allo Stato interessato di perseguire i propri soggetti anche al di fuori dei suoi confini, è uno strumento fondamentale per cercare di circoscrivere l'effetto negativo della competizione fiscale.

8. La doppia tassazione a livello europeo: l'importanza dei trattati bilaterali e multilaterali che incentivano lo scambio di informazioni

Gli obiettivi dell'Unione Europea, tra cui figura l'integrazione economica degli Stati membri, sono perseguiti nel contesto del mercato interno e dell'Unione economica e monetaria, così come previsto dall'art. 3 del Trattato sull'Unione Europea.

⁴⁹ C. M. RADAELLI, *The code of conduct against harmful tax competition: open method of coordination disguise?*, in *Public Administration*, 2003, I, 513 e ss.

⁵⁰ V. M. PAGANI, *Transfer of Assets into and out of a Taxing Jurisdiction*, in *Cahiers de Droit Fiscal International*, The Hague, 1986, Vol. LXXXIa, 349-350; E. VIAL, *Recenti spunti ministeriali sul trasferimento di sede in Italia di società estera*, in *Boll. Inter.*, 2006, 2; R. BAGGIO, *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, Milano, 377; Id., *La perdita e l'acquisto della residenza fiscale: quadro d'insieme e aspetti controversi*, *Riv. Dir. Trib.*, 2006, I, 537; la tesi del costo storico, sebbene in merito alla valutazione di beni diversi da quelli relativi all'impresa, è stata sostenuta anche da P. SCARIONI, *Individuazione del costo fiscale delle partecipazioni sociali possedute da una persona fisica che trasferisce la propria residenza fiscale in Italia*, in *Boll. Trib.*, 2008, 461 e ss.;

Per il corretto funzionamento dell'Unione è importante che i sistemi fiscali degli Stati membri non limitino in alcun modo la libertà di movimento delle persone, dei servizi e dei capitali, all'interno dell'Unione stessa.

Gli Stati membri, d'altra parte, mantengono la propria sovranità – ovvero il potere di esercitare il loro potere impositivo – in ambito tributario, decidendo quali sono i presupposti impositivi ed i criteri di imposizione su cui si esercita la tassazione diretta (sui redditi delle persone fisiche e delle società), sul loro territorio.

Dovranno in ogni caso esercitare il loro potere impositivo coerentemente con le proprie obbligazioni e con i principi stabiliti dai Trattati dell'Unione.

Il sistema fiscale non integrato può comportare delle conseguenze dannose per il “sistema Unione”, intendendo con questo anche fenomeni di evasione nei singoli Stati membri.

Non solo. Vi possono essere casi in cui sistemi fiscali troppo diversi, e che non comunicano tra di loro, vadano a detrimento degli stessi contribuenti, che vedono tassata la medesima materia imponibile due volte, in due stati differenti, al verificarsi del medesimo presupposto impositivo.

Si creano pertanto situazioni di “doppia tassazione”, la quale costituisce senza dubbio un limite alla parità di trattamento degli operatori economici nel mercato interno⁵¹.

Anche l'eliminazione della doppia imposizione – che arreca un evidente danno al sistema mercato interno - è dunque uno degli obiettivi che l'Unione si prefigge nel contesto dell'integrazione fiscale.

⁵¹ P. BAKER, *Double taxation convention and International tax law*, Londra, 1994.

Tuttavia nei Trattati fondamentali, come pure nel diritto derivato, non è presente una disciplina volta a limitare la doppia tassazione.

Al contrario il Trattato Ce, precedente quello di Lisbona, all'art. 293 contemplava una disposizione che incoraggiava la conclusione di Trattati bilaterali per lo scambio di informazioni tra amministrazioni degli Stati membri. Il principio di necessario dialogo tra amministrazioni degli Stati espresso da tale norma, che non è stata ribadita nel contenuto del Trattato FUE, trova ora asilo nelle diverse disposizioni che prevedono la cooperazione amministrativa in materia fiscale quale strumento principe per l'armonizzazione.

Gli Stati membri sono stati dunque incoraggiati alla conclusione di trattati bilaterali, al fine di eliminare la doppia imposizione nonché di migliorare la cooperazione in ambito amministrativo-tributario.

In particolare, attraverso gli accordi intesi ad eliminare la doppia imposizione, gli ordinamenti degli Stati possono definire i limiti e le modalità di esercizio della potestà impositiva. Attraverso gli accordi di cooperazione in ambito amministrativo-tributario si individuano delle regole comuni affinché “ gli Stati possano più agevolmente procedere all'accertamento delle imposte laddove il contribuente (persona fisica o giuridica), non sia residente sul territorio dello Stato.

Tali accordi bilaterali sono generalmente conclusi sulla base del Modello di Convenzione OCSE contro la doppia imposizione, la quale contiene varie clausole che sono utilizzate come riferimento dagli Stati contraenti⁵². Nello

⁵² Il c.d. “Modello di convenzione OCSE per evitare la doppia imposizione” è stato per la prima volta introdotto dall'Ocse appunto, nel 1963. La maggior parte degli Stati membri, tuttavia, ha concluso trattati bilaterali basandosi sul “Modello” di convenzione del 1977, o versioni successive. La versione attuale del Modello risale al 1992, ma sia il

stesso modello di convenzione vi è peraltro una clausola, contenuta nell'art. 26, che disciplina la richiesta di informazioni tra i due Stati contraenti.

Allo stesso modo, l'OCSE ha elaborato nel 2002 un modello di convenzione esclusivamente dedicato allo scambio di informazioni in materia fiscale, sulla base del quale sono stipulate i c.d. Tax Information Exchange Agreements ("Tiea")⁵³.

Gli strumenti più importanti – a livello internazionale - volti a far sì che gli Stati, attraverso strumenti loro propri, addivengano ad una progressiva armonizzazione dei loro sistemi fiscali interni, hanno natura bilaterale. In particolare, di natura "bilaterale" deve essere l'approccio dell'Ocse, considerata la varietà di ordinamenti che da tale modello deve prendere spunto.

Tuttavia, il criterio di bilateralità nella risoluzione di questioni fiscali tra gli Stati membri è stato anche ampiamente criticato, in quanto proprio le differenze che vi possono essere tra i vari trattati bilaterali, e sulle condizioni di reciprocità molto spesso poste dagli Stati alla base dell'operatività delle clausole più importanti, come quelle di scambio di informazioni, causano dei seri limiti al corretto funzionamento di tali strumenti⁵⁴.

"Modello" che il "Commentario", strumento ideato dall'Ocse per garantire una interpretazione uniforme del modello, vengono continuamente aggiornati. L'aggiornamento più recente risale al 2010.

⁵³ G. MARINO, *La cooperazione internazionale in materia tributaria, tra mito e realtà*, in Rass. Trib., 2010, 433 e P. ADONNINO, *Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie*, in Dir. Prat. Trib., 2008, 705. Sull'argomento si veda anche il recente studio pubblicato dall'Ocse, *Standard for automatic exchange of financial account information*, settembre 2013.

⁵⁴ P. SELICATO, *Il Modello di convenzione OCSE del 2002 in materia di scambio di informazioni: alla ricerca della reciprocità nei trattati in materia di cooperazione fiscale*, in Riv. Dir. Trib. Int., 2004, 1, 11.

La dottrina ha pertanto discusso sull'opportunità di valutare l'adozione di un modello di accordo promosso dalla stessa Unione Europea, che potrebbe servire da indirizzo per accordi bilaterali e multilaterali⁵⁵, ovvero di una vera e propria Direttiva, al fine di coordinare i sistemi impositivi interni tra gli Stati⁵⁶.

Alcuni Stati europei hanno dunque pensato che l'utilizzo di strumenti multilaterali, che dunque operino tra più Stati, possano servire maggiormente allo scopo, e dunque portare ad un'integrazione fiscale ed amministrativa più efficiente.

⁵⁵ V. TANZI-H. ZEE, *Taxation in a borderless world, the role of information exchange*, in Intertax, 2000, 2, 58, che sottolineano l'importanza dello scambio di informazioni in ambito internazionale.

⁵⁶ Si fa riferimento al tentativo di creare una base imponibile comune per l'imposta sulle società che ad oggi si è concretizzata nella Proposta di Direttiva del Consiglio, del 16 marzo 2011, relativa a una base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società (CCCTB).

La base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società (CCCTB) è un unico insieme di regole che le società che operano all'interno dell'Unione europea (UE) potranno utilizzare per calcolare i loro profitti tassabili. Ciò significa che le società avranno l'obbligo di rispettare un unico regime fiscale europeo per il calcolo del loro reddito imponibile, invece che 28 regimi fiscali diversi. La CCCTB non inciderà necessariamente sul potere discrezionale dei paesi dell'UE riguardo alle aliquote nazionali di imposizione delle società. Questo approccio garantirebbe la coerenza dei regimi fiscali nazionali degli Stati membri senza armonizzare le aliquote d'imposta.

La CCCTB sarà disponibile per le società di qualsiasi dimensione, costituite conformemente alle leggi di un paese dell'UE, qualora rivestano una delle forme di cui all'allegato I di questa proposta o siano soggette ad una delle imposte sul reddito delle società di cui all'allegato II o ad un'imposta analoga introdotta successivamente. La Direttiva si applicherà anche a determinate società costituite conformemente alle leggi di un paese terzo. Si ritiene che la base giuridica di tale Direttiva potrebbe essere lo stesso art 115 del TFUE. Tuttavia, sarebbe difficile pensare, *rebus sic stantibus*, alla possibile adozione di un siffatto strumento giuridico, dal momento che come affermato le competenze dell'Unione in materia di imposizione si basano sul principio di sussidiarietà e sono funzionali al mantenimento dell'equilibrio nel mercato interno. Un ulteriore ostacolo di carattere formale consiste inoltre nell'unanimità prevista dalla base giuridica introdotta dall'art. 115.

8.1. La Convenzione Consiglio d'Europa-Ocse sulla Mutua assistenza amministrativa in materia fiscale

La Convenzione di Strasburgo sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale (anche “Maat” – Mutual administrative assistance in tax matters), adottata il 25 gennaio 1988, deriva dall’elaborazione da parte dei paesi appartenenti all’Ocse ed al Consiglio d’Europa⁵⁷, di uno strumento in grado di colmare le lacune dovute al carattere bilaterale degli strumenti esistenti.

Le norme, pertanto, introducono forme di partecipazione alla fase dell’accertamento da parte delle amministrazioni finanziarie dei vari Stati contraenti del tutto assimilabili a quelle previste nel modello di convenzione Ocse ovvero nei vari accordi bilaterali⁵⁸.

⁵⁷ In particolare, la volontà di addivenire alla conclusione di una convenzione multilaterale in materia di scambio di informazioni tra amministrazioni fiscali, era stata auspicata da entrambe le istituzioni, sia dal Consiglio d’Europa, nella raccomandazione n. 833 del 1978, che dall’Ocse, nella raccomandazione del 21 settembre 1977. Tale auspicio venne definitivamente realizzato nel 1989, durante un incontro organizzato dal Consiglio d’Europa. Sulla questione si rimanda a L. VACCARO – M. CARROZZINO, in C. SACCHETTO (a cura di), *Esterovestizione societaria. Disciplina tributaria e profili tecnico-operativi*, 2013; in generale, sugli strumenti multilaterali che regolano lo scambio di informazioni degli Stati contraenti, ed in particolare sulla convenzione MAAT, M.A. PETERSON, *Opportunities for multilateral tax cooperation between the Member States of Council of Europe in the field of administrative assistance in tax matters*, 1980, 194, ss.; A.H.M. DANIELS, *International cooperation between tax authorities, the multilateral convention on mutual administrative assistance in tax matters of the Council of Europe/Oecd*, in *Legal Issues European Integration*, 1988, 35 e ss.

⁵⁸ La convenzione dispone altresì di un *explanatory report*, che illustra articolo per articolo, il contenuto della medesima e ne indica i principali criteri ermeneutici. Nonostante lo stesso commentario escluda la portata vincolante delle linee guida nello stesso contenuto, cionondimeno il medesimo consiste in un valido strumento interpretativo messo a disposizione dei fruitori della convenzione.

Lo stesso commentario, nell’introduzione all’ultima versione approvata risalente al 2010, fornisce importanti indicazioni sull’evoluzione più recente del Maat, nonché sulla possibile adesione alla medesima di paesi che non sono parte del Consiglio d’Europa o dell’Ocse. Inoltre – al fine di dare delle indicazioni interpretative della medesima – si richiama ai criteri stabiliti dall’art. 26 del Modello di convenzione Ocse contro le doppie imposizioni, così come modificato nel 2008 a seguito del Global Forum sulla

Nello stesso tempo, tuttavia, il carattere di multilateralità permette a tale strumento di essere un complemento procedurale molto efficace alle disposizioni di matrice Ocse.

Viene infatti introdotta la possibilità per i verificatori dello Stato richiedente di partecipare all'accertamento condotto dall'autorità dello Stato richiesto, nonché di svolgere verifiche simultanee, in più ordinamenti.

Non solo. La convenzione si dimostra molto avanzata laddove integra il sistema di norme procedurali, relative alla fase dell'accertamento, con la disciplina della notifica degli atti oltre il territorio dello Stato, e con la disciplina della riscossione⁵⁹.

trasparenza e lo scambio di informazioni dell'Ocse, e ratificato dal G7/G8 e G20. Afferma il preambolo al commentario che: «The Convention was opened for signature by the member States of the Council of Europe and member countries of the Organisation for Economic Co operation and Development on 25 January 1988 (the 1988 Convention). The 1988 Convention was revised in 2010 primarily to align it to the internationally agreed standard on transparency and exchange of information and to open it up to States which are not members of the OECD or of the Council of Europe. The internationally agreed standard, which was developed by OECD and non OECD countries working together in the OECD's Global Forum on Transparency and Exchange of Information, is included in Article 26 of the 2008 OECD Model Tax Convention, and has been endorsed by the G7/G8, the G20 and the United Nations. The text of the Explanatory Report, prepared by the committee of experts and transmitted to the Committee of Ministers of the Council of Europe and the Council of OECD and approved by OECD's Committee on Fiscal Affairs, does not constitute an instrument providing an authoritative interpretation of the text of the Convention, although it may facilitate the understanding of the Convention's provisions. The text of the Explanatory Report was amended in 2010 primarily on the basis of the Commentary on Article 26 of the OECD Model Tax Convention. It is understood that the provisions of the Convention, as amended by the 2010 Protocol, which follow the corresponding provisions of the 2008 OECD Model Tax Convention, shall generally be given the same interpretation as that expressed in the OECD Commentary thereon».

⁵⁹ E' dunque possibile utilizzare tale strumento, avente carattere multilaterale, per compiere delle verifiche simultanee, laddove l'accertamento debba essere condotto contestualmente in più Stati contraenti (si pensi ai casi di stabili organizzazioni personali o materiali di società, distribuite tra più territori), ovvero per porre in essere atti esecutivi di riscossione in più territori. Cfr. P. MASTELLONE, *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni* in R. CORDEIRO GUERRA (a cura di), *Diritto internazionale tributario*,

Tale accordo multilaterale rappresenta uno degli strumenti più completi ed efficaci di cui possono disporre le Amministrazioni fiscali nel contrasto dell'evasione a livello internazionale. Esso contiene, infatti, clausole in materia di scambio di informazioni, di verifiche simultanee, di assistenza alla riscossione e di notifica di documenti. Sono altresì presenti specifiche disposizioni in materia di riservatezza delle informazioni e di tutela del contribuente. La Convenzione viene quindi a compendiare in un unico testo forme di assistenza e disposizioni al momento rintracciabili in più strumenti giuridici.

La convenzione, quale strumento multilaterale si applica dunque agli Stati, membri del Consiglio d'Europa, che via via hanno aderito alla medesima⁶⁰.

Padova, 2012, 236 e DORIGO, *la cooperazione fiscale internazionale*, in C. SACCHETTO (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo ed internazionale*, Torino, 2011, 214 e ss.

⁶⁰ L'Italia ha firmato il 31 gennaio 2006, depositando contestualmente lo strumento di ratifica nonché alcune dichiarazioni e riserve, la Convenzione sulla mutua assistenza amministrativa in campo fiscale, fatta a Strasburgo il 25 gennaio 1988 sotto l'egida congiunta del Consiglio d'Europa e dell'Ocse. (Il Consiglio d'Europa è composto da 46 Stati – l'intera Europa, alcuni Stati dell'ex Urss e la Turchia – mentre dell'Ocse fanno parte trentaquattro Stati, prevalentemente europei, appartenenti al mondo industrializzato. Gli adempimenti hanno avuto luogo a quasi un anno di distanza dalla legge n. 19 del 10 febbraio 2005, con cui è stata data adesione ed esecuzione alla Convenzione stessa (pubblicata sulla GUSO n. 48 del 28 febbraio 2005, unitamente a traduzione non ufficiale curata dal ministero degli Affari Esteri). La Convenzione è in vigore, per l'Italia, dal 1° maggio 2006 (secondo l'articolo 28 la Convenzione entra in vigore, per i Paesi che vi aderiscono, «il primo giorno del mese successivo alla scadenza di un periodo di tre mesi dopo la data di deposito dello strumento di ratifica, accettazione o approvazione»).

L'accordo venne a suo tempo elaborato da un Comitato di Esperti del Consiglio d'Europa sulla base di un progetto predisposto dal Comitato Affari Fiscali dell'Ocse. È divenuto operativo dal 1° aprile 1995, data in cui è avvenuto il deposito del quinto strumento di ratifica (ex articolo 28). La Convenzione è stata firmata e ratificata al 21 febbraio 2014 da ventiquattro Stati membri del Consiglio d'Europa e quattordici Stati non membri. Tra questi vi sono: Norvegia, Svezia, Stati Uniti, Danimarca, Finlandia, Paesi Bassi, Polonia, Islanda, Belgio, Azerbaïjan, Francia, Italia, Canada ed Ucraina.

Ciascuno Stato può infatti decidere se aderire o meno all'intero regolamento normativo in essa contenuta, optando ad esempio, di ratificare esclusivamente la parte dedicata allo scambio di informazioni nella fase dell'accertamento e non alla fase della riscossione⁶¹.

La convenzione presenta delle norme molto avanzate, che hanno successivamente ispirato anche alcune modifiche introdotte dalla più attuale Direttiva europea sullo scambio di informazioni.

La modalità di scambio di informazioni è distinta nelle tre classiche tipologie: i) scambio su richiesta (art. 5); ii) scambio automatico (art. 6); iii) scambio spontaneo (art. 7)⁶².

E' inoltre disciplinata l'esecuzione di verifiche simultanee, nonché la partecipazione delle Autorità dello Stato membro richiesto all'attività di verifica dello Stato membro richiedente (artt. 8 e 9)⁶³.

⁶¹ Le nostre riserve prevedono infine che l'Italia si riserva il diritto di:

i) non accordare alcuna forma di assistenza per le imposte delle altre parti rientranti in una delle seguenti categorie: contributi di sicurezza sociale obbligatori dovuti alle amministrazioni pubbliche o agli enti di sicurezza sociale di diritto pubblico; imposte su beni e servizi determinati, quali i diritti di accisa; imposte sull'uso o sulla proprietà dei veicoli a motore; imposte sull'uso o sulla proprietà di beni mobili diversi dai veicoli a motore; ogni altra imposta, diversa dall'imposta di registro e dalle imposte ipotecarie e catastali; ii) non accordare assistenza in materia di recupero di ogni credito tributario, o di recupero di sanzioni amministrative relativamente ai tributi che hanno formato oggetto di riserva italiana; iii) non accordare assistenza quanto ai crediti tributari già esistenti alla data di entrata in vigore della Convenzione per l'Italia; iv) non accordare assistenza in materia di notifica dei documenti per le imposte che hanno formato oggetto di riserva italiana ai sensi dei capoversi precedenti; v) non accettare le notifiche per via postale.

⁶² Per quanto concerne l'Autorità competente, di cui all'articolo 3, per l'Italia è stato indicato il ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento per le Politiche Fiscali.

⁶³ La cooperazione che comporta l'intervento dei funzionari stranieri, secondo le legislazioni previste dagli Stati richiesti, potrebbe configurarsi come violazione della sovranità nazionale o azione contraria all'ordine pubblico, ovvero quale modalità di cooperazione consentita se esperita in totale armonia con la legislazione dello Stato richiesto. A questo proposito, l'art. 9 della Convenzione Maat statuisce la possibilità per

Per quanto riguarda le verifiche simultanee, le parti concordano di effettuare un controllo, ognuna nell'ambito della propria giurisdizione, nei riguardi di soggetti in qualche modo tra loro collegati. Le verifiche all'estero comportano invece la possibilità che un rappresentante dell'autorità competente di un Paese assista, dietro apposita autorizzazione, alla verifica effettuata dalle autorità di un altro Stato⁶⁴.

Gli articoli da 11 a 16 disciplinano l'assistenza al recupero dei crediti tributari⁶⁵. Questi ultimi devono naturalmente essere assistiti da un valido

lo Stato contraente di negare, anche solo momentaneamente, la cooperazione nell'attività di accertamento. A proposito cfr. L. VACCARO-M. CARROZZINO, *Lo scambio di informazioni*, in C. SACCHETTO (a cura di), *Esterovestizione societaria*, cit., 290 e F. PERSANO, *La Cooperazione internazionale nello scambio di informazioni*, cit., 101.

⁶⁴ Per quanto riguarda l'Italia va segnalato che l'articolo 31-bis del d.p.r. n. 600/73 in materia di accertamento delle imposte sui redditi, introdotto dal decreto legislativo n. 215 del 19 settembre 2005 che ha recepito la Direttiva del Consiglio Ue 2003/93/CE, prevede che l'Amministrazione finanziaria possa procedere, sia per le imposte dirette che per le indirette, a «controlli simultanei con le Amministrazioni finanziarie degli Stati membri, ciascuno nel proprio territorio». Al riguardo va altresì ricordata l'esistenza di una ventina di accordi bilaterali in tema di verifiche simultanee; non sussistono invece accordi di natura multilaterale. Relativamente alla partecipazione di funzionari a verifiche all'estero, va tenuto presente che il suddetto articolo 31-bis e l'articolo 65 del d.p.r. n. 633/72 sull'Iva, consentono all'Amministrazione finanziaria di «autorizzare la presenza nel territorio dello Stato di funzionari delle Amministrazioni fiscali degli altri stati membri (dell'Ue)». Una norma di carattere più generale, ma unicamente in materia di Iva, è rappresentata dall'articolo 55 del decreto legge n. 331 del 30 agosto 1993, il quale prevede che gli uffici della stessa Amministrazione e la Guardia di Finanza possano effettuare accessi, ispezioni e verifiche «unitamente a funzionari di altri Stati» (e dietro richiesta di questi stessi Stati). La possibilità che funzionari dell'Italia intervengano in una verifica in corso presso un altro Stato non è invece espressamente contemplata da alcuna disposizione di legge e pertanto il disposto della Convenzione ha, sotto tale profilo, carattere innovativo.

⁶⁵ Per quanto riguarda le tipologie di crediti tributari sulle quali lo stato italiano consente la cooperazione, data la portata particolarmente estesa dell'accordo, l'Italia ha ritenuto opportuno limitare l'applicabilità dello stesso soltanto ai tributi principali, che hanno dunque formato oggetto di specifica dichiarazione. Parimenti ha presentato alcune riserve che indicano sia le imposte cui l'accordo stesso non verrà applicato che le forme di assistenza non assicurate da parte italiana. Le dichiarazioni e riserve sono state predisposte dal ministero dell'Economia e delle Finanze, Amministrazione in materia

titolo nello Stato richiedente e non essere contestati. Per assicurare il recupero, lo Stato richiesto può, su domanda dello Stato richiedente, adottare provvedimenti cautelari, e ciò anche se il credito è contestato o se il titolo esecutivo non è stato ancora emesso (articolo 12). L'accordo enuncia poi la documentazione che deve accompagnare la domanda di assistenza (articolo 13). Quanto ai limiti temporali oltre i quali il credito non può essere esatto (articolo 14), la regola generale dispone che in materia si segua la legislazione dello Stato richiedente. In tema di privilegi (articolo 15) è previsto che i crediti fiscali per il cui recupero si richiede l'assistenza non godano, nello Stato richiesto, di alcun privilegio speciale. Sono comunque consentite, da parte dello Stato richiesto, dilazioni di pagamento o rateizzazioni del debito tributario. Sempre in materia di recupero dei crediti tributari va ricordato che, già dalla versione 2003⁶⁶, il Modello Ocse di Convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi contiene un nuovo articolo 27, riguardante l'assistenza alla riscossione. Questa clausola potrà quindi essere inserita negli accordi di nuova stipula o da rinegoziare, sempre che l'altra parte vi consenta. Tuttavia, considerati i tempi non brevi necessari per addivenire all'entrata in vigore di una convenzione bilaterale, occorreranno, sia per l'Italia che per gli altri Paesi, diversi anni prima di poter disporre di una limitata rete di trattati che contemplano questa disposizione. Anche sotto tale profilo, dunque, la Convenzione multilaterale

competente, e depositate presso il Segretario generale del Consiglio d'Europa a cura del ministero degli Affari Esteri.

In particolare è consentita l'applicabilità della convenzione sui seguenti tributi: Irpef; Irpeg e Ires; Irap; Imposte ipotecarie e catastali; Imposta di registro; Iva; Imposta comunale sugli immobili, ora Imu.

⁶⁶ L'ultima versione della *Model Tax convention on income e capital* dell'Ocse e del relativo commentario è del 22 luglio 2010.

in esame, contenendo una clausola già disponibile per i Paesi aderenti, si rivela di particolare utilità.

L'articolo 17 concerne la notifica dei documenti che, in generale, deve avvenire nelle forme prescritte dalla legislazione dello Stato richiesto, salvo specifiche richieste da parte dello Stato richiedente (in ogni caso non contrastanti con norme o prassi dello Stato richiesto). In tema di notifiche, lo Stato richiesto può, se lo ritiene opportuno, effettuare una traduzione, anche sintetica, del documento estero o domandare detta traduzione allo Stato richiedente. Una parte può notificare documenti a persone residenti in un altro Stato anche a mezzo posta.

L'articolo 18 si riferisce alle informazioni di base che devono essere fornite all'occorrenza dallo Stato richiedente (p.e. ufficio che ha avanzato la richiesta, dati identificativi del contribuente in questione, natura dell'assistenza richiesta). L'articolo 19 consente a uno Stato di declinare la richiesta di assistenza se lo Stato richiedente non ha esperito tutti i mezzi di cui disponeva a livello interno (salvo che l'uso di detti mezzi non comporti difficoltà sproporzionate). L'articolo 20 prevede che lo Stato richiesto informi lo Stato richiedente circa il seguito dato alla domanda di assistenza o circa i motivi dell'eventuale rigetto della domanda stessa.

Gli articoli 21 e 22 riguardano la protezione delle persone e il segreto d'ufficio. Diverse delle clausole in essi contenute sono modellate su quelle presenti nell'articolo 26 (Scambio di informazioni) del Modello Ocse di Convenzione contro le doppie imposizioni e in altri analoghi strumenti giuridici. In particolare è previsto che la Convenzione non può essere in alcun modo interpretata nel senso di imporre allo Stato richiesto di adottare misure contrarie al proprio ordinamento o contrarie all'ordine pubblico, né

di fornire informazioni che non potrebbero essere acquisite in base alla legislazione interna o rivelare un segreto commerciale, professionale o industriale, né di accordare assistenza ad uno Stato il cui regime tributario sia contrario ai principi impositivi generalmente riconosciuti (articolo 21). Lo Stato che riceve le informazioni dall'estero deve tenerle segrete sulla base della legislazione interna concernente informazioni della stessa natura, salvo che lo Stato richiedente non richieda l'applicazione della propria regolamentazione in materia, in quanto più restrittiva. Le informazioni così ricevute non possono essere comunicate che alle persone o autorità competenti in materia di accertamento o riscossione dei tributi nonché competenti in tema di procedimenti penali o di ricorsi concernenti gli stessi tributi (articolo 22).

L'articolo 23, riguardante le procedure, prevede che ogni azione o ricorso contro i provvedimenti adottati dallo Stato richiesto vada presentata innanzi alla competente istanza di quest'ultimo Stato. Nell'ipotesi invece di azioni rivolte contro provvedimenti dello Stato richiedente, e cioè attinenti all'esistenza stessa del debito d'imposta o al suo ammontare o al titolo esecutivo, il medesimo Stato richiedente deve informarne immediatamente l'altro Stato il quale sospende la procedura in attesa della relativa decisione. In entrambi i casi, uno Stato deve notificare all'altro le decisioni adottate.

L'articolo 24 prevede procedure di consultazione tra le Autorità competenti di due o più Parti relativamente all'applicazione dell'accordo. La norma dispone altresì la costituzione, sotto l'egida dell'Ocse, di un organo di Coordinamento, competente per ogni aspetto interpretativo ed applicativo della Convenzione nonché per la formulazione di eventuali emendamenti. Tale organo è da tempo operativo in ambito Ocse e ne fanno parte i Paesi

aderenti al Trattato; anche l'Italia quindi vi parteciperà. L'articolo 25 precisa che le richieste di assistenza e le relative risposte siano redatte in una delle lingue ufficiali dell'Ocse o del Consiglio d'Europa o in altra lingua convenuta tra gli Stati interessati. L'articolo 26 dispone che le spese ordinarie, sostenute per fornire l'assistenza, siano a carico dello Stato richiesto, mentre quelle straordinarie siano a carico dello Stato richiedente. L'articolo 27 fa salvo ogni altro accordo internazionale connesso con la cooperazione in materia fiscale. Nella pratica, due Stati, che siano al tempo stesso parti della Convenzione e di altro accordo con portata più ampia o più restrittiva della prima, potranno scegliere lo strumento giuridico ritenuto all'occasione più opportuno. L'articolo 30 enuncia le riserve consentite dal Trattato. Esse prevedono la possibilità, per uno Stato, di non fornire assistenza per talune imposte o categorie di imposte, per crediti tributari insorti prima dell'entrata in vigore, per quello stesso Stato, della Convenzione nonché in materia di notifica di documenti. Le riserve presentate da parte di uno Stato possono essere, in qualunque momento, ritirate in tutto o in parte, previa notifica al Depositario. Infine le riserve hanno una funzione di salvaguardia per lo Stato che le formula, ma come specificato nel Commentario, non impediscono a detto Stato, ove lo ritenga opportuno, di fornire assistenza nel caso di specie.

8.2. Il Nordic Treaty

Un ulteriore strumento di cooperazione multilaterale all'interno dell'Unione Europea, è costituito dal c.d. Nordic Treaty⁶⁷.

⁶⁷ Per una completa analisi dell'argomento si rinvia a M. HELMINEN, *The Nordic Multilateral Tax Treaty as a Model for a Multilateral EU Tax Treaty*, Amsterdam, 2014.

Gli Stati dell'Europa del Nord, ed in particolare Danimarca, le isole Faroe, la Finlandia, l'Islanda, la Norvegia e la Svezia, hanno concluso tra di loro ad Helsinki, il 23 settembre 1996, una convenzione multilaterale al fine di evitare la doppia imposizione, entrata in vigore il 31 dicembre del 1997.

Il modello seguito dallo strumento così ideato si presenta simile alla struttura di convenzione offerta dal Modello Ocse contro le doppie imposizioni.

Come la convenzione Consiglio d'Europa/Ocse, anche questa si presenta come strumento multilaterale, che coinvolge cioè più paesi, al contrario dei trattati conclusi sul Modello Ocse che hanno invece matrice bilaterale. E' stata osservata tuttavia l'efficienza di tale strumento rispetto al grado di utilizzo da parte dei Governi degli Stati aderenti.

Ciò deriva con tutta evidenza dal fatto che i paesi firmatari hanno dei sistemi giuridici e fiscali molto simili, e questo aumenta la facilità di integrazione⁶⁸ rispetto a Stati che, pur stipulando convenzioni bilaterali, hanno sistemi giuridici del tutto differenti.

Il gruppo di Stati appartenenti al Nordic group ha implementato il contenuto della convenzione contro le doppie imposizioni, mediante l'introduzione di un ulteriore modello multilaterale per lo scambio di informazioni.

Il progetto ha tuttavia delle caratteristiche diverse rispetto a quello già posto in essere dal Consiglio d'Europa/Ocse, che come visto è più

⁶⁸ Tre degli Stati contraenti (Danimarca, Finlandia e Svezia) fanno parte dell'unione Europea, e due sono stati facenti parte dell'Efta (Islanda e Norvegia). Si ritiene che il Nordic Treaty per evitare le doppie imposizioni funzioni tanto bene da poter diventare un modello di Trattato multilaterale cui potrebbero in ipotesi aderire tutti gli stati Europei, al fine di superare il modello di bilateralità imposto dall'Ocse e dall'art. 293 del Trattato Ce.

autoreferenziale, in quanto sin dal principio concentrato sulla necessità di creare un sistema di scambio di informazioni tra gli Stati che partecipano al Consiglio d'Europa e all'Ocse⁶⁹.

Sulla scorta della sempre più sentita necessità di migliorare i rapporti tra le amministrazioni finanziarie non solo degli Stati appartenenti al Nordic group, ma anche con i c.d. paradisi fiscali, il Consiglio dei ministri dei paesi appartenenti al Nordic Group ha inaugurato sin dal 2006 un approccio coordinato al fine di concertare un sistema di scambio di informazioni integrato con i paradisi fiscali.

Il progetto ha comportato la stipula da parte di ciascuno Stato appartenente al Nordic Group, individualmente, di almeno 40 trattati bilaterali (Tiea) al dicembre del 2012⁷⁰.

Le negoziazioni che hanno preso le mosse dal progetto derivante dal Nordic Treaty hanno riguardato in particolare quegli stati individuati quali paradisi fiscali dall'Ocse, con l'obiettivo dichiarato di attribuire alle autorità fiscali il potere di scrutinare gli investimenti operati da soggetti fiscalmente residenti negli Stati del Nordic Group, ed evidenziare eventuali evasioni o elusioni di imposta.

Sulla base delle indicazioni fornite dall'Ocse, dunque, gli Stati del Nordic group hanno iniziato nel giugno del 2006 le negoziazioni al fine di concludere trattati bilaterali con alcuni stati definiti "paradisi fiscali".

⁶⁹ Solo di recente, come visto il progetto si è aperto vero l'adesione di paesi che non fanno parte né dell'una né dell'altra istituzione. In ogni caso la convenzione multilaterale Maat, di cui fanno parte anche gli Stati del Nordic Group ha avuto molti meriti tra i quali quello di creare per la prima volta un sistema multilaterale di scambio di informazioni che coinvolgesse più di due Stati alla volta.

⁷⁰ Gli appartenenti al Nordic Group sono, insieme a Stati Uniti e Francia, gli Stati che hanno concluso più accordi bilaterali, e l'adesione al Nordic Treaty ha comportato un notevole incremento delle trattative condotte per la conclusione di nuovi accordi.

Al fine di contenere i costi della attività diplomatica e politica, nonché con l'obiettivo di condurre una attività il più possibile compatta e coordinata, nella prospettiva di rappresentare il maggior numero di interessi e così aumentare il potere contrattuale, la negoziazione è stata condotta dal Consiglio dei Ministri del Nordic Group⁷¹.

Il Trattato viene dunque firmato da ciascun rappresentante del Consiglio dei Ministri degli Stati, su un modello unico, così come proposto durante la negoziazione dal rappresentante nominato, ma su base bilaterale.

Ciò che ne risulta dunque è che ogni Stato del Nordic Group, è al termine delle negoziazioni firmatario in proprio di un accordo bilaterale con il Governo del paradiso fiscale di interesse.

Il progetto, così come implementato dai paesi del Nord Europa, è stato posto in essere sulla base delle indicazioni contenute nel Modello di convenzione Ocse contro le doppie imposizioni, e nel modello di accordo elaborato dall'Ocse per lo scambio di informazioni, è stato salutato con grande interesse in ambito internazionale, ed ha contribuito a fare sì che i paesi dell'Europa del Nord assumessero un ruolo di chiara leadership nella attività di coordinamento delle amministrazioni finanziarie per la lotta all'evasione⁷².

⁷¹ La negoziazione è stata dunque condotta da un gruppo di esperti di ciascuno Stato con (per la Danimarca ha partecipato, ad esempio, il Ministro delle Finanze) con ampia esperienza nel settore della tassazione internazionale.

L'attività è in pratica condotta facendo parlare gli Stati appartenenti al Gruppo con una voce sola, mediante l'individuazione di uno o più rappresentanti nominati dagli esponenti dei Governi. Il rappresentante si interfaccia con i mandatarî dei Governi dei paradisi fiscali, e presenta un report al Consiglio dei Ministri degli Stati, che prendono visione della proposta di accordo.

⁷² La stessa Ocse ha indicato i paesi del Nordic Group come un esempio di condotta per gli Stati appartenenti all'organizzazione e degli obiettivi che possono essere raggiunti mediante la cooperazione tra i Governi per la lotta all'evasione fiscale. Dall'inizio delle

8.3. Il modello di Convenzione Ocse e gli strumenti internazionali di reciproca assistenza amministrativa

Al fine di avere il quadro completo dell'atteggiarsi dello strumento dello scambio di informazioni nella dimensione dell'Unione Europea, occorre tenere in considerazione gli strumenti internazionali approntati al fine di favorire lo scambio di informazioni tra Stati⁷³.

Oltre alla Direttiva n. 16/2011⁷⁴, oggetto della nostra analisi, lo scambio di informazioni tra Stati europei è regolato dalle convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni, che seppure concluse sulla base di una norma del Trattato Ce che sollecitava gli Stati membri a definire degli accordi in tal senso, sono strutturate sul Modello di Convenzione Ocse⁷⁵. Allo stesso Modello ed al Commentario, si fa dunque riferimento al fine di interpretare correttamente tali convenzioni, compresa la clausola relativa allo scambio di informazioni⁷⁶.

L'Ocse ha infatti dato ampio spazio alla necessità di implementare il coordinamento e la reciproca assistenza tra gli Stati in materia tributaria, in

negoziazioni, nel 2007, i paesi del Nordic Group hanno stipulato trattati con Andorra, Anguilla, Antigua e Barbuda, Aruba, Bahamas, Bahrain, Barbados, Belize, Bermuda, British Virgin Islands, Brunei, Isole Cayman, Isole Cook, Costa Rica, Curacao, Dominica, Gibraltar, Grenada, Guatemala, Guernsey, Isola di Man, Jamaica, Jersey, Liberia, Lichtenstein, Macao SAR, Mauritius, Marshall Islands, Monaco, Montserrat, Netherlands Antilles, Panama, Samoa, San Marino, Seychelles, St. Kitts e Nevis, St. Lucia, Turks and Caicos Islands, St. Vincent and the Grenadines e Vanuatu. Nel 2012 sono stati inoltre stipulati trattati con Guatemala, Uruguay, Mauritius e San Marino.

⁷³ Cfr. G. MELIS, *Trasferimento di residenza fiscale e imposizione sui redditi*, Milano, 2008, 174 e ss.

⁷⁴ Si faccia riferimento per l'analisi di tale strumento *infra*, cap. II.

⁷⁵ W. SHON, *Tax Competition in Europe*, Amsterdam, 2003 e R. SEER-I GABERT, *European and international tax cooperation*, in *Bullettin for international taxation*, 2011, 2.

⁷⁶ Cfr. F. ARDITO, *La cooperazione internazionale in materia tributaria*, Padova, 2007, 89.

una prospettiva di sviluppo economico, dando vita ad un Modello di convenzione contro le doppie imposizioni che gli Stati possono prendere a campione per la conclusione degli accordi bilaterali.

Il modello di convenzione Ocse è inoltre accompagnato da commentario che ne costituisce la interpretazione autentica.

Il riferimento fondamentale è costituito dunque in materia di scambio di informazioni dall'art. 26 del Modello⁷⁷. Nello stesso commentario, laddove viene individuata la ratio primigenia della norma relativa allo scambio di informazioni, è previsto che la cooperazione amministrativa «nasce come strumento per la realizzazione dell'obiettivo tipico delle convenzioni internazionali e, cioè, l'eliminazione della doppia imposizione giuridica internazionale» ma nel corso degli anni l'istituto ha subito notevoli modifiche, con riferimento sia all'ambito di applicazione oggettivo, che oggi comprende tutte le imposte, sia all'ambito di applicazione soggettivo, che oggi comprende sia soggetti residenti che soggetti non residenti nello Stato. Dal punto di vista delle imposte oggetto dello scambio di informazioni, così come prevista nella clausola all'interno della Convenzione, questa copre invero un vastissimo ambito di imposte, dal momento che viene espressamente previsto che le convenzioni concluse sul modello disegnato dall'Ocse, siano finalizzate a contrastare l'evasione fiscale, e prevedano lo scambio di informazioni per l'applicazione «delle leggi interne relative alle imposte di qualsiasi genere o denominazione prelevate per conto di uno Stato contraente, delle sue suddivisioni politiche o dei suoi enti locali» (art. 26, comma 1, Modello Ocse).

⁷⁷ B. GANGEMI, *International mutual assistance through Exchange of information*, in *Cahiers droit fiscal int.*, LXXVb, XLIV, 1990, 21.

Per quanto riguarda la metodologia di scambio di informazioni, l'art. 26 non dispone nulla, e bisogna fare riferimento al commentario adottato con il Modello di Convenzione, il quale prevede, similmente a quanto avviene nella Direttiva europea, uno scambio di informazioni automatico, su richiesta, e spontaneo⁷⁸.

Per quanto attiene la tipologia delle informazioni scambiate, il modello di Convenzione è più volte modificato. Ad oggi è previsto che possono essere scambiate le informazioni c.d. "prevedibilmente rilevanti".

Ciò significa con tutta evidenza che lo Stato richiedente non deve essere certo dell'importanza delle informazioni scambiate nel contesto delle attività di accertamento che sta svolgendo, ovvero al fine della contestazione della violazione al contribuente che è soggetto a verifica fiscale.

Ciò è rilevante anche in considerazione del livello dell'attività istruttoria cui deve essere arrivata l'Amministrazione. La stessa infatti con tutta evidenza non deve essere ad uno stadio avanzato da far risultare indispensabile l'informazione da acquisire, né dunque deve essere ricostruito con definitività il quadro probatorio che caratterizza la responsabilità del contribuente⁷⁹.

Emerge comunque dalla formulazione del sintagma che non sia possibile nemmeno richiedere informazioni laddove non esista alcun indizio di colpevolezza del contribuente cui le medesime informazioni sono riferite.

⁷⁸ P. VALENTE, *Lo scambio di informazioni su richiesta secondo l'Ocse*, in *Il Fisco*, 2010, 30, 4831.

⁷⁹ G. MARINO, *Paradisi fiscali: dalle black list alle white list, dallo scambio di informazioni, alla ricettazione delle informazioni*, in G. FRANSONI (a cura di), *Finanziaria 2008*, in *Quaderni della Rivista di diritto tributario*, Milano, 2008.

Anche il modello Ocse prevede un vincolo di segretezza delle informazioni scambiate (art. 26, comma 2) e dei limiti allo scambio di informazioni⁸⁰.

Uno Stato non può essere obbligato ad adottare dei provvedimenti contrari alla legislazione ed alla prassi amministrativa interna o a fornire delle informazioni che non sarebbero ottenibili in base alla legislazione dello Stato richiedente o a svelare dei segreti commerciali, industriali, professionali ai sensi dell'art. 26, comma 3.

Una importante modifica è costituita dalla introduzione di una disposizione, art. 26, comma 5, in base alla quale lo Stato contraente non può rifiutarsi di fornire l'informazione per il solo fatto che questa è detenuta da una banca.

In sostanza il solo fatto che sussista un segreto bancario non può costituire un limite all'applicazione della disciplina relativa allo scambio di informazioni.

Un ultimo intervento sul Modello Ocse, ed in particolare sull'art. 26, è stato approvato il 17 luglio 2012.

La modifica consiste nell'aggiunta di un periodo al paragrafo 2, ed è finalizzata a rendere più efficace la cooperazione e ad ampliare ulteriormente l'ambito del possibile utilizzo delle informazioni.

Mentre infatti in precedenza era espressamente previsto che lo scambio di informazioni dovesse avvenire per l'accertamento, la riscossione delle imposte e per il reperimento di prove nel contesto del contenzioso tributario, la disposizione aggiunta prevede che «le informazioni ricevute da uno stato da uno Stato contraente possono essere utilizzate per altri fini

⁸⁰ P. PISTONE, *Soft coordination: a suitable path for the Oecd and the European Union to address challenges of international double non taxation in Vat/Gst system*, in M. LANG-P. MELZ-P. KRISTOFFERSON (a cura di), *Value added tax and direct taxation, similarities and differences*, Amsterdam, 2009.

anche non fiscali, se tale utilizzo è consentito dalle leggi di entrambi gli Stati e l'autorità competente dello Stato di provenienza autorizza tale uso».

Non sono ammesse inoltre, per previsione espressa, le c.d. *fishing expeditions*.

Lo standard di prevedibile rilevanza si ritiene soddisfatto anche per richieste che riguardano più contribuenti: se tali contribuenti non sono identificati individualmente è necessario che lo Stato richiedente fornisca una dettagliata descrizione del gruppo di contribuenti e degli specifici fatti e delle circostanze che supportano la richiesta di informazioni.

Il commentario, inoltre al paragrafo 10.4, chiarisce che gli Stati contraenti possono migliorare la rapidità e la tempestività dello scambio di informazioni concordando termini per l'adempimento. A tale scopo può essere aggiunto un ulteriore paragrafo 6, all'art. 26, allo scopo di prevedere uno specifico termine, ovvero che se l'autorità interpellata è già in possesso delle informazioni, deve trasmetterle entro due mesi dalla richiesta, e se non è in possesso delle informazioni, deve trasmetterle entro sei mesi dalla richiesta.

Tale previsione è peraltro conforme alla previsione della Direttiva n. 16 del 2011.

8.4. La cooperazione e lo scambio di informazioni basata sugli accordi internazionali nella prospettiva italiana

Le Autorità italiane sono continuamente coinvolte nelle procedure di scambi di informazioni. Secondo i dati ufficiali pubblicati dal *peer report review* dell'Ocse nel 2011, durante il periodo 2007-2009, l'Italia ha ricevuto più di 1000 richieste di informazioni da altri Stati nelle procedure di

accertamento di imposte dirette, e 2000 richieste in materia di Imposta sul Valore aggiunto⁸¹.

Di certo le procedure più utilizzate sono quelle messe a punto con gli Stati membri dell'Unione Europea ed in particolare con la Francia, la Germania ed il Regno Unito.

Lo scambio di informazioni è infatti più utilizzato con Stati più avanzati economicamente, ma la tendenza è quella di sviluppare le procedure anche con Stati emergenti e più piccoli⁸².

Oltre alla partecipazione al trattato concluso tra Consiglio d'Europa e Ocse, sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale, che è l'unico strumento multilaterale di scambio di informazioni attualmente in vigore, l'Italia sembra preferire un approccio bilaterale alla questione.

L'Italia ha infatti concluso accordi relativi allo scambio di informazioni con tutti i principali partner commerciali, e intende rinegoziare il testo degli attuali accordi per evitare la doppia tassazione al fine di introdurre la clausola prevista dall'art. 26, par. 4 e 5 del modello di Convenzione Ocse.

Meno urgente appare con tutta evidenza la necessità di rinegoziare i trattati conclusi con gli Stati membri dell'Ue, dal momento che all'interno dell'Unione lo scambio di informazioni risulta compiutamente disciplinato dalla Direttiva entrata in vigore nel 2011.

⁸¹ Il *Global Forum on Taxation* dell'Ocse periodicamente un rapporto sullo stato di avanzamento della trasparenza e dello scambio di informazioni negli ordinamenti degli Stati sottoposti a libertà vigilata. L'ultimo rapporto *Tax Co-operation: Toward a Level Playing Field - 2010 Assessment by the Global Forum on Taxation*, risale al settembre 2010.

⁸² G. MARINO, *Esterovestizione ed estero-certificazione: due facce della stessa medaglia*, in *Rass. Trib.*, 2012, 4, 1016.

In altri casi l'Italia ha dimostrato interesse a concludere in maniera spedita gli accordi bilaterali al fine di rendere effettivo lo scambio di informazioni con alcuni paesi, in particolare quelli considerati “paradisi fiscali”.

Lo scambio di informazioni infatti per l'ordinamento italiano, ed europeo, è un criterio per selezionare quegli Stati che alla luce delle *good practices* adottate in campo fiscale, possono essere considerati probi, nonostante un livello di tassazione inferiore a quello italiano.

Ciò permette, ad esempio, nel contesto dell'ordinamento domestico di non fare operare delle presunzioni legali semplici, previste dunque da disposizioni di legge, utilizzate al fine di invertire l'onere della prova per i contribuenti che detengono capitali in Stati esteri.

L'Italia per molto tempo ha utilizzato una *black list*, che includeva gli Stati che oltre ad avere un livello di tassazione sensibilmente inferiore all'Italia, non scambiavano informazioni. Tali criteri sono stati modificati dalla L. 27 dicembre 2007, n. 244, che ha abolito la vecchia *black list*, sostituendola con una *white list* di Stati probi, che permettono lo scambio di informazioni ed hanno delle aliquote fiscali in linea con quelle italiane.

Anche con riguardo agli Stati “non cooperativi” in materia fiscale, l'Italia cerca di negoziare dei trattati bilaterali per lo scambio di informazioni.

Il recente trattato stipulato con Singapore, prevede ad esempio in un protocollo aggiuntivo in cui è previsto che la cooperazione tra i due Stati potrebbe portare alla cancellazione di Singapore dall'attuale *black list* ancora vigente.

Un recente trattato concluso ma non ancora entrato in vigore (13 giugno 2012) è stato ad esempio il trattato concluso con San Marino, mentre i

negoziati con il principato di Monaco, iniziati nel 2012, non hanno ancora portato alcun esito.

CAPITOLO II

LA DISCIPLINA DELLO SCAMBIO DI INFORMAZIONI NEL CONTESTO EUROPEO

1. Inquadramento storico e fondamento giuridico dello scambio di informazioni in materia fiscale tra Stati membri

Il mercato unico porta con sé, una totale liberalizzazione del movimento di capitali, dei pagamenti e delle persone, che siano esse, a loro volta, lavoratori autonomi o lavoratori dipendenti.

Come illustrato in relazione all'abuso delle libertà fondamentali e alla competizione fiscale tra gli Stati membri, l'evoluzione in termini di maggior libertà di circolazione all'interno del mercato unico ha come conseguenza negativa e patologica, in termini di politica economica e finanziaria, sia dell'Unione Europea quanto dei singoli Stati membri, l'incremento dei fenomeni di evasione ed elusione fiscale⁸³.

L'evasione e l'elusione fiscale internazionale, agevolate all'interno dell'Unione Europea dall'uso a volte distorto delle libertà fondamentali, causano delle notevoli perdite di gettito per gli erari nazionali dei singoli Stati. Non solo. Per le imposte così dette "armonizzate", inoltre, un abuso delle libertà fondamentali, unito alla maggiore difficoltà di controlli di

⁸³ Cfr. cap. I. Si rinvia anche a tal proposito C. SACCHETTO, *Tutela all'estero dei crediti tributari dello Stato*, Padova, 1978, 209; e in precedenza M. UDINA, *Il diritto internazionale tributario*, Padova, 1949, 428, il quale definisce l'assistenza internazionale in materia tributaria come «l'attività coordinata, ma distinta, di organi interni di due o più Stati, mirante di volta in volta ad attuare fini di uno tra essi indifferentemente, fini trovanti corrispondenza negli analoghi degli altri, aventi ugualmente diritto alla loro attuazione».

violazioni in materia, comporta un danno allo stesso bilancio dell'Unione Europea.

L'imposta sul valore aggiunto riscossa in ciascuno Stato membro, nonché le imposte doganali, costituiscono una voce di entrata importante del bilancio europeo⁸⁴.

Tali situazioni patologiche comportano pertanto un grave squilibrio e una disparità tra i contribuenti all'interno del mercato unico (è evidente infatti che sui contribuenti più "probi" verrà recuperato il minor gettito), e frustrano la razionale allocazione dei capitali, causando delle gravi distorsioni all'interno del mercato unico, nonché l'acuirsi di situazioni di competizione fiscale tra gli Stati membri⁸⁵.

In un contesto come quello europeo in cui vi è un singolo mercato, all'interno del quale è garantita la piena libertà di circolazione di beni, persone e capitali, ma in cui i sistemi fiscali sono molteplici perché di pertinenza di ciascun singolo Stato membro, è possibile che i singoli Stati appunto, avvantaggiandosi delle differenze degli ordinamenti fiscali all'interno dell'Unione, proprio attraverso istituti fiscali, ovvero avvantaggiandosi delle maglie ancora larghe dei tentativi di armonizzazione in materia, cerchino di attirare verso di sé capitali e materia imponibile.

In questa maniera si crea con tutta evidenza una competizione "al ribasso" tra Stati membri, soprattutto con riferimento alle aliquote di tassazione dei capitali o delle imprese, a svantaggio di un sistema fiscale più equo e con importanti risvolti negativi per la politica economica e di welfare domestica.

⁸⁴ Cfr. cap. I.

⁸⁵ In dottrina, cfr. D. DURRSMIDT, *Tax Treaties and Most-Favoured-Nation Treatment, particularly within the European Union*, in *Bulletin for international taxation*, 2006, 202 e seguenti.

Non meno distorsiva, sempre in questa prospettiva, risulta essere la tassazione “maggiorata”, che molto spesso si verifica negli ordinamenti domestici degli stati membri dell’Unione, di attività economiche e capitali detenuti all’estero, c.d. “*cross-border*”, dovuta anch’essa ad un coordinamento insufficiente tra autorità amministrative e fiscali dei singoli stati membri.

Molti trattati bilaterali stipulati tra gli Stati aderenti all’OCSE contengono – sul modello di convenzione bilaterale elaborata dallo stesso organismo – delle previsioni sulla reciproca assistenza tra le amministrazioni fiscali degli Stati firmatari nell’accertamento delle imposte coperte dal trattato.

Le previsioni contenute nelle varie convenzioni bilaterali si conformano di norma al contenuto dell’art. 26 del modello Ocse per le convenzioni contro le doppie imposizioni, rubricato appunto “scambio di informazioni”.

Tuttavia, non tutti i rapporti bilaterali tra i 28 Stati membri sono coperti da convenzioni bilaterali stipulate sul modello Ocse. Inoltre, alcune forme di evasione fiscale ed elusione, ovvero di doppia tassazione, non possono essere risolte tramite “soluzioni approntate bilateralmente” e sfuggono dunque allo schema convenzionale, coinvolgendo più Stati membri.

Alla luce di tale quadro di riferimento, il Consiglio dell’Ue, ha adottato sin dal 1977, la Direttiva in materia di reciproca assistenza tra Amministrazioni degli Stati membri in materia di imposte dirette, che ha previsto che gli Stati membri siano tenuti a scambiarsi «ogni informazione che possa consentire una più efficace attività di accertamento delle imposte».

Il termine per l’implementazione della Direttiva da parte di ciascuno Stato era stabilito nel 1° gennaio 1979.

Una attività di accertamento fiscale condotta dalle amministrazioni dei vari stati membri non era tuttavia sufficiente a correggere i problemi di politica

economica derivanti da una situazione in cui un mercato unico non è sostenuto da un sistema fiscale unitario o il più possibile omogeneo⁸⁶.

Accanto ad un obbligo di cooperazione tra le amministrazioni finanziarie degli Stati membri, vi era l'esigenza di coordinare l'attività di riscossione delle imposte, ovvero di garantire ad uno Stato il recupero del gettito anche al di fuori del proprio territorio, sul quale dunque esercita la propria potestà impositiva⁸⁷.

Le convenzioni contro le doppie imposizioni concluse più recentemente, nonché le convenzioni recentemente emendate contengono peraltro tale previsione, aggiunta in base allo schema contenuto nell'art. 27 del modello OCSE contro le doppie imposizioni.

Nel 2001, pertanto, gli Stati membri dell'Unione, sulla scorta di una sempre più sentita esigenza di coordinamento, decisero di includere le imposte dirette in una già esistente Direttiva relativa alla reciproca assistenza per il recupero di alcuni fondi comunitari⁸⁸.

⁸⁶ Cfr. M.C. FREGNI, *Problemi e prospettive dell'Unione fiscale europea*, in *Rass. Trib.*, 2013, 5, 1061, in cui si fa riferimento peraltro a come negli anni successivi al 1989, «non pareva idea peregrina spostare parte del prelievo direttamente a Bruxelles, ipotesi in realtà abbastanza irrealistica, non solo per questioni di opportunità e praticabilità, ma anche perché (...), mai venne abbassata la guardia sul mantenimento della sovranità fiscale, almeno per la parte relativa all'imposizione diretta, da parte dei singoli Stati membri».

⁸⁷ Si pongono nel caso dell'accertamento come della riscossione delle questioni relative alle procedure da utilizzare al fine di notificare gli atti dell'accertamento e della riscossione all'estero. C. GLENDI, *Le Sezioni Unite si pronunciano sulla sanatoria dei vizi di notifica degli atti impugnati nel processo tributario*, in *Corr. Trib.* 2004, 47, 3711; A. VOGLINO, *Luci ed ombre del responso nomofilattico sulla sanatoria dei vizi di notifica dell'atto impositivo a seguito del ricorso del contribuente*, in *Boll. trib.*, 2004, 23; L. FERLAZZO NATOLI - G. INGRAO, *Il ricorso non sana i vizi dell'atto impugnato*, in *Boll. trib.*, 2004, 24; C. SCALINCI, *La notifica dell'atto tributario recettizio: un Giano bifronte tra sanatoria e decadenza*, in *Riv. dir. trib.* n. 1/2005; M. BRUZZONE, *Notificazioni e comunicazioni degli atti tributari*, Padova, 2006, 181 ss.

⁸⁸ Cfr. cap. III. In dottrina, P. ADONNINO, *Lo scambio di informazioni tra le amministrazioni finanziarie*, in *Corso di diritto tributario internazionale*, Padova, 1999, 891; M. BARASSI, *Lo scambio di informazioni tra le amministrazioni finanziarie*, in *Materiali di diritto tributario*

La proposta di Direttiva in materia di accertamento delle imposte dirette fu inizialmente accompagnata da una proposta di Direttiva sulla risoluzione di controversie in caso di doppia imposizione dovuta ad aggiustamenti di basi imponibili tra imprese controllate o collegate all'interno dell'Unione.

La Commissione europea unì le due proposte, sulla base del fatto che si riteneva che un maggiore scambio di informazioni, in particolare riguardo ai fenomeni di *transfer pricing* tra gruppi di imprese all'interno dell'Unione, avrebbe significativamente aumentato gli accertamenti da *transfer pricing* delle amministrazioni finanziarie, avendo come conseguenza un aumento della doppia imposizione che doveva essere eliminata nell'ottica della neutralità fiscale del mercato unico, in particolare attraverso le procedure di arbitraggio tra pubbliche amministrazioni e dunque di risoluzione delle controversie⁸⁹.

internazionale, Milano, 2002, 360; F. SAPONARO, *Lo scambio informazioni tra Amministrazioni finanziarie e l'armonizzazione fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2005, 2, 453.

⁸⁹ Inizialmente tale materia era disciplinata dalla Convenzione 90/436/Cee, relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate (cosiddetta Convenzione arbitrale), ratificata dall'Italia nel 1993 ed entrata in vigore il 1° gennaio 1995. L'obiettivo è di supplire alle carenze della MAP prevista nel Modello OCSE di Convenzione fiscale. La Convenzione arbitrale è specificatamente rivolta alla eliminazione della doppia imposizione economica potenzialmente originata dalla rettifica degli utili di imprese associate, in assenza di "*corresponding adjustments*" nello Stato di residenza dell'impresa associata e non già anche ad altre ipotesi di doppia imposizione internazionale.

Il 21 dicembre 1995 il Consiglio ha concluso una convenzione relativa all'adesione della Repubblica d'Austria, della Repubblica di Finlandia e del Regno di Svezia alla Convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili fra imprese associate.

Il 25 maggio 1995, il Consiglio ha adottato un protocollo che modifica la convenzione 90/436/CEE al fine di prorogarla per altri periodi di cinque anni. Il protocollo entra in vigore il primo giorno del terzo mese successivo al deposito dello strumento di ratifica, di accettazione o di approvazione dello Stato contraente che espleta per ultimo la formalità. Acquista validità dal 1° gennaio 2000.

Inoltre, la convenzione di arbitrato non è più in vigore dal 2000 in quanto non tutti gli Stati membri ne hanno ratificato il protocollo di proroga. Attualmente le imprese

A riprova di ciò, il preambolo della recentissima Direttiva sull'accertamento delle imposte dirette del 2011 prevede⁹⁰ – come già prevedeva nella versione abrogata⁹¹ – che «le informazioni devono spontaneamente essere trasferite laddove appare che vi sia un trasferimento artificioso di utili tra società di due Stati membri ovvero laddove tali trasferimenti avvengono tra società di due stati membri attraverso un terzo stato solo al fine di ottenere vantaggi fiscali»⁹².

possono pertanto valersi soltanto delle disposizioni relative alla composizione delle controversie previste dalle convenzioni di doppia imposizione che, contrariamente alla convenzione di arbitrato, non impongono alcun obbligo vincolante di eliminare la doppia imposizione.

⁹⁰ Direttiva 2011/16/UE del Consiglio, del 15 febbraio 2011, relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale e che abroga la Direttiva 77/799/CEE.

⁹¹ Direttiva 79/1070/CEE del Consiglio, del 6 dicembre 1979, che modifica la Direttiva 77/799/CEE relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati Membri nel settore delle imposte dirette.

⁹² La Corte di Giustizia UE, in materia di tassazione dei dividendi, nella sentenza del 18 dicembre 2007, causa C-101/05, v. A. SKATTEVERKET, ha di recente ribadito l'importanza del requisito di effettività. All'esito del giudizio, la Corte ha chiarito come non sia sufficiente la mera previsione dell'obbligo dello scambio di informazioni per concedere i benefici previsti dalla convenzione fiscale internazionale. Al contrario, attraverso tale strumento amministrativo, l'Autorità fiscale deve poter conseguire, in concreto, tutte le informazioni idonee per concedere legittimamente i benefici convenzionali. Tale sentenza ha gettato nuova luce sulla effettività ed efficacia che lo scambio di informazioni tra Amministrazioni fiscali deve avere per consentire l'applicazione dei rimedi nazionali contro la doppia imposizione internazionale, oppure, più in generale, la stessa normativa interna in presenza di elementi di estraneità rispetto all'ordinamento domestico. La pronuncia del giudice comunitario assume ancora più interesse per il nostro ordinamento nella misura in cui, dopo la Finanziaria 2008 (L. 24 dicembre 2007, n. 244), la "bontà" dei Paesi esteri, da includere o meno nelle prossime white list italiane, sarà misurata proprio dalla adeguatezza o effettività dello scambio di informazioni. La Corte riconosce, in primo luogo, che i rapporti tra gli Stati membri si svolgono nel contesto normativo comune definito dalla dir. n. 77/799/CEE, che ha stabilito obblighi reciproci di mutua assistenza che non sussistono tra questi e le autorità competenti di un Paese terzo, qualora quest'ultimo non abbia preso alcun impegno di reciproca assistenza. Ne consegue ad avviso della Corte che, «quando la normativa di uno Stato membro fa dipendere il beneficio della concessione di un vantaggio fiscale dall'adempimento di condizioni la cui osservanza può essere verificata soltanto ottenendo informazioni dalle autorità competenti di un paese terzo, è, in linea di principio, legittimo, per tale Stato membro rifiutare la concessione di

2. Origine dello scambio di informazioni in materia di imposte indirette ed armonizzate: ambito applicativo ed evoluzione

Il corpo originario della disciplina in materia di scambio di informazioni è contenuto nella Direttiva del Consiglio 77/799/CEE (anche detta “Direttiva sullo scambio di informazioni” ovvero “Direttiva sull’accertamento”) avente originariamente ad oggetto esclusivamente le imposte dirette.

L’emendamento adottato il 6 dicembre 1979 ha esteso lo scopo della Direttiva sulla reciproca assistenza tra amministrazioni degli Stati membri in materia di imposte dirette, all’imposta sul valore aggiunto⁹³.

Il motivo che spingeva ad una estensione del campo di applicazione della Direttiva atteneva in particolare al fatto che l’imposta sul valore aggiunto, quale imposta peraltro armonizzata a livello europeo, costituisce una delle voci del bilancio della stessa Unione, che è pertanto in prima battuta interessata ad un suo corretto ed efficace accertamento e recupero.

detto vantaggio se, in particolare per l’assenza di un obbligo convenzionale da parte di tale paese terzo di fornire informazioni, risulti impossibile ottenere le informazioni stesse dal detto paese» (punto 63 della sentenza).

⁹³ Ci si riferisce ancora alla Direttiva 79/1070/CEE del Consiglio, del 6 dicembre 1979, che modifica la Direttiva 77/799/CEE, cfr. C. SACCHETTO, *L’evoluzione della cooperazione internazionale fra le amministrazioni finanziarie statali in materia di Iva ed imposte dirette: scambio di informazioni e verifiche “incrociate” internazionali*, in Boll. Trib. Inf., 1990, 487 (Parte I) e 563 (Parte II), ed *ivi*, sul punto, Parte I, 499-500, ove si nota che «il risultato davvero paradossale» dell’adozione di un simile schema “sarebbe che i santuari dell’evasione vedrebbero rafforzati i propri privilegi». In argomento si veda anche A. WISSELINK, *International exchange of information between European and other countries*, in EC Tax Review, 1997, 108.

L'ulteriore Direttiva del 1992 ha esteso l'efficacia dello scambio di informazioni tra Stati membri anche alle accise sul tabacco, alcool ed oli minerali⁹⁴.

Fino al 1992, lo scambio di informazioni in materia di Iva era basato anche sul regolamento n. 218/92/CEE, che prevedeva un sistema di informazioni più strutturato in materia di Iva, identificato con l'acronimo VIES, che disciplinava la costituzione di un vera e propria anagrafe o database di operazioni intracomunitarie⁹⁵.

Il 7 ottobre 2003, tale regolamento è stato sostituito con il nuovo Regolamento del Consiglio in materia di cooperazione amministrativa in materia di Imposta sul valore aggiunto⁹⁶.

In tale occasione dunque, la Direttiva n. 799 sull'accertamento delle imposte del 1977 è stata nuovamente emendata al fine di eliminare l'imposta sul valore aggiunto dal suo campo di applicazione.

Si riteneva infatti che gli strumenti di scambio di informazioni introdotti da tale Direttiva fossero insufficienti per l'attività di accertamento

⁹⁴ Direttiva 92/12/CEE del 25 febbraio, 1992, Cfr. F. SAPONARO, *Scambio di informazioni fiscali nell'Unione Europea*, cit., 49 e ss.

⁹⁵ Occorre ricordare che in base al sistema V.I.E.S. (Vat Information Exchange System) molte informazioni sono già in rete e non devono essere oggetto di alcuna specifica richiesta di scambio e di trasmissione. Il sistema V.I.E.S. consente la consultazione delle informazioni relative all'ammontare delle operazioni intracomunitarie e dei dati identificativi degli acquirenti comunitari cui sono state effettuate delle cessioni di beni, fornite alle autorità fiscali dai contribuenti tramite gli elenchi riepilogativi dei dati IVA (modelli Intrastat) già previsti dall'art. 22 della Direttiva CEE 77/388/CEE ai fini statistici e fiscali (in argomento P. MASPEL, *L'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 2001, 929; F. SANTORO, *L'IVA e gli scambi intracomunitari*, Milano, 2001, 304).

⁹⁶ Regolamento (Ce) n. 1798/2003 del Consiglio del 7 ottobre 2003 relativo alla cooperazione amministrativa in materia d'imposta sul valore aggiunto e che abroga il regolamento (CEE) n. 218/92.

intracomunitario relativa all'Iva ed in particolare male si adeguassero alla fenomenologia comunitaria dell'evasione Iva e delle frodi carosello.

Inoltre, applicare parallelamente due strumenti differenti per lo scambio di informazioni in materia di Iva poteva risolversi in gravi inefficienze.

La disciplina dello scambio di informazioni in materia di Iva è ora contenuta nel Regolamento (UE) n. 904/2010 del Consiglio, del 7 ottobre 2010⁹⁷.

3. Gli emendamenti del 2003 e 2004 alla Direttiva sull'accertamento: la questione della base giuridica

L'emendamento apportato nel 2003 alla Direttiva sull'accertamento delle imposte – su richiesta dei medesimi Stati membri – ha inoltre esteso l'ambito di applicazione delle medesima alle imposte sulle assicurazioni e sui premi assicurativi⁹⁸. Inoltre il medesimo emendamento ha esteso la possibilità di fare appello allo strumento dello scambio di informazioni. Nel 2004 sono inoltre state escluse dall'ambito di applicazione della Direttiva le accise, in relazione alle quali venivano adottati altri strumenti al fine di garantire lo scambio di informazioni tra le amministrazioni degli Stati membri⁹⁹.

⁹⁷ Cfr. Regolamento (UE) n. 904/2010 del Consiglio, del 7 ottobre 2010, relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto che sostituisce il regolamento (CE) n. 1798/2003 del Consiglio, del 7 ottobre 2003, relativo alla cooperazione amministrativa in materia d'imposta sul valore aggiunto e che a sua volta abroga il regolamento (CEE) n. 218/92.

⁹⁸ Direttiva 2003/93/CE del 7 ottobre 2003 del Consiglio che modifica la Direttiva 77/799/CEE relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli stati membri nel settore delle imposte dirette e indirette.

⁹⁹ Il riferimento è al Regolamento (CE) n. 2073/2004 del Consiglio, del 16 novembre 2004, relativo alla cooperazione amministrativa in materia di accise. Tale disciplina è

La Commissione europea ha basato la sua proposta di emendamento sull'art. 114, TFUE (art. 95 dell'allora Trattato CE), anziché – come parte

stata di recente sostituita dal Regolamento (UE) n. 389/2012 del Consiglio, del 2 maggio 2012, relativo alla cooperazione amministrativa in materia di accise.

La disciplina vigente relativa alle accise *ante* 2004 si considerava infatti inadeguata per lo scambio di informazioni in materia di accise.

Come si legge nella proposta di Direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio che modifica la Direttiva 77/799/CEE del Consiglio relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri in materia di imposte dirette, di talune accise e imposte sui premi assicurativi e la Direttiva 92/12/CEE del Consiglio relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa /* COM/2003/0797 def. - COD 2003/0310 */: « (...) la Direttiva 77/799/CEE, che prevede una serie di misure al tempo stesso generali e rigide in materia di scambi di informazioni, non è sufficientemente adeguata alle necessità del mercato interno nel settore delle accise, che richiede al tempo stesso precisione, rapidità e flessibilità. Infatti, in materia di accise, la cooperazione è troppo centralizzata nel senso che non vi sono sufficienti contatti diretti tra gli uffici locali o tra gli uffici nazionali antifrode in quanto di norma la comunicazione ha luogo tra gli uffici centrali di collegamento. Questo fatto riduce l'efficacia della cooperazione, ne limita l'uso da parte dei funzionari e comporta termini troppo lunghi. La cooperazione, inoltre, non è abbastanza intensiva in quanto vi sono troppo pochi scambi automatici o spontanei di informazioni atte a consentire di individuare e prevenire la frode negli scambi intracomunitari. Infine, mancano regole precise per tutta una serie di aspetti della cooperazione, in particolare riguardo alla presenza di funzionari stranieri al momento dei controlli, alla possibilità di organizzare controlli multilaterali o all'uso che può essere fatto delle informazioni comunicate da un altro Stato membro. Inoltre, il fatto che alcune disposizioni relative all'assistenza reciproca siano contenute nella Direttiva 92/12/CEE non consente di creare la leggibilità, la sicurezza giuridica e l'uniformità che le amministrazioni nazionali e gli operatori economici hanno il diritto di aspettarsi. Per tale ragione, si propone di eliminare dalla Direttiva 92/12/CEE le disposizioni intese a instaurare o facilitare la cooperazione amministrativa (comprese le disposizioni relative al registro degli operatori e dei depositi e alla verifica dei movimenti dei prodotti soggetti ad accisa) e di inserirle in un testo unico. Quest'ultimo quindi riprenderebbe, rafforzandole e semplificandole, tutte le disposizioni della Direttiva 77/799/CEE e della Direttiva 92/12/CEE, al fine di offrire agli utilizzatori uno strumento di cooperazione amministrativa unico ed efficace. È questo l'obiettivo della presente proposta».

La disciplina relativa allo scambio di informazioni in materia di accise, è stata di recente ulteriormente aggiornata con il Regolamento di esecuzione (UE) N. 612/2013 della Commissione del 25 giugno 2013 sul funzionamento del registro degli operatori economici e dei depositi fiscali e sulle relative statistiche e relazioni a norma del Regolamento (UE) n. 389/2012 del Consiglio relativo alla cooperazione amministrativa in materia di accise.

dei commentatori ritenevano più appropriato – gli artt. 113 e 115 TFUE (allora artt. 93 e 94 del TCE).

Ciò ha evidentemente comportato che l'emendamento di modifica del regolamento potesse essere votato con la maggioranza qualificata necessaria per l'approvazione delle questioni in materia di mercato interno così come richiesta dall'art. 114, e non all'unanimità come richiesto per le questioni in materia fiscale.

La motivazione data dalla Commissione al fine di potere fare appello alla maggioranza qualificata dell'art. 114 è senz'altro interessante e merita di essere approfondita.

Nel preambolo della proposta di direttiva la Commissione europea precisa infatti che «le previsioni fiscali non costituiscono il principale obbiettivo della misure contenute nella medesima» e che pertanto non era necessario ricorrere all'unanimità prevista dal combinato disposto degli artt. 113 e 115, TFUE.

Tuttavia il Consiglio dei ministri, discostandosi dalla proposta della Commissione, adottò come base legale per la Direttiva n. 93 del 2003, gli artt. 113 e 115, TFUE (93 e 94, TCE).

In tale contesto, in cui vi era, con tutta evidenza, un contrasto tra le stesse istituzioni comunitarie in merito alla base giuridica da invocare per l'adozione della disciplina in materia di scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie, è d'uopo citare la giurisprudenza della Corte di Giustizia che si andava contestualmente formando sulla questione.

In particolare, nella causa C-349/03, avente ad oggetto l'applicazione della direttiva sull'accertamento a Gibilterra, la Corte di Giustizia sembra abbracciare l'interpretazione che era stata offerta dalla Commissione,

laddove precisa che le previsioni che richiedono esclusivamente una cooperazione tra gli Stati membri, consentendo nel contempo ai medesimi di utilizzare gli strumenti propri dei rispettivi ordinamenti, non possono essere considerate quali atti di armonizzazione fiscale, e pertanto non ricadrebbero nello scopo degli artt. 113 e 115, bensì dell'art. 114¹⁰⁰.

Nella causa C-338/01, Commissione vs Consiglio, la Corte di giustizia compie tuttavia un *revirement* rispetto alla posizione precedentemente assunta, dimostrando invece di condividere la tesi del Consiglio in relazione alla base giuridica da attribuire alla Direttiva sullo scambio di informazioni, ed affermando che la medesima contiene delle previsioni fiscali, anche se aventi ad oggetto il mero rapporto di carattere formale e strutturale tra amministrazioni finanziarie, e non invece norme di carattere sostanziale¹⁰¹.

L'oggetto della controversia alla base della causa in menzione era la base giuridica della Direttiva del 2001¹⁰² avente ad oggetto l'assistenza tra Amministrazioni degli Stati membri in materia di riscossione delle imposte.

Il Consiglio, anche in questo caso, chiedeva l'applicazione dell'art. 113 TFUE (già art. 93 TCE), e dunque il voto all'unanimità in seno al medesimo; la Commissione, viceversa, sosteneva che non essendovi norme sostanzialmente fiscali all'interno della Direttiva, dovesse essere invocata la base giuridica contenuta nell'art. 114 (già art. 95 TCE), al fine dell'approvazione a maggioranza assoluta in Consiglio.

La Corte di giustizia dimostra in questo caso di accogliere la tesi del Consiglio, argomentando che «(...) Per quanto attiene all'interpretazione

¹⁰⁰ Causa C-349/03, sentenza del 21 luglio 2005.

¹⁰¹ Causa C-338/01, sentenza del 29 aprile 2004.

¹⁰² Direttiva del Consiglio 2001/44/CE, cfr. cap. III.

dell'espressione "disposizioni fiscali", deve osservarsi che nel Trattato non si riscontra alcuna indicazione relativa all'interpretazione di tale nozione. Occorre tuttavia sottolineare che, dato il suo carattere generale, tale espressione non comprende solo tutti i settori della fiscalità, senza distinzione tra i tipi di imposte o di tasse interessate, bensì anche tutti gli aspetti di tale materia, indipendentemente dalla circostanza che si tratti di norme sostanziali o procedurali. Tale tesi è d'altronde avvalorata dalla circostanza che, in alcuni Stati membri, le disposizioni relative alle modalità di pagamento e di recupero delle imposte dirette e indirette sono ritenute configuranti "disposizioni fiscali". Si deve aggiungere che, secondo la giurisprudenza della Corte relativa all'art. 110 TFUE (art. 90 TCE)¹⁰³, al fine di valutare il carattere discriminatorio o meno di un sistema fiscale, è necessario prendere in considerazione non solo le aliquote fiscali, ma anche la base imponibile e le modalità di riscossione delle varie imposte¹⁰⁴. Infatti, il criterio di comparazione decisivo ai fini dell'applicazione dell'art. 110 TFUE è costituito dall'incidenza effettiva di ciascun tributo sulla produzione nazionale, da un lato, e sui prodotti importati, dall'altro. Anche a parità di aliquote fiscali, l'incidenza di tale onere può variare a seconda delle modalità di determinazione della base imponibile e di riscossione applicate alla produzione nazionale e ai prodotti importati.¹⁰⁵ Ne consegue

¹⁰³ Art. 110, TFUE: «Nessuno Stato membro applica direttamente o indirettamente ai prodotti degli altri Stati membri imposizioni interne, di qualsivoglia natura, superiori a quelle applicate direttamente o indirettamente ai prodotti nazionali simili. Inoltre, nessuno Stato membro applica ai prodotti degli altri Stati membri imposizioni interne intese a proteggere indirettamente altre produzioni».

¹⁰⁴ In particolare cfr. Corte di Giustizia Ue, cause riunite, C-290/05 e C-333/05. Sentenza del 5 ottobre 2006.

¹⁰⁵ Cfr. causa C-255/00, *Grundig italiana*, sentenza del 24 settembre 2002, punto 13 nonché causa C-415/85, *Commissione vs Irlanda* sentenza del 21 giugno 1988, nonché le conclusioni dell'avvocato generale Marco Darmon, del 21 dicembre 1987.

che le modalità di recupero dei tributi di qualsiasi natura non possono essere distinte dal sistema di tassazione o di imposizione al quale si riferiscono. Alla luce di tali considerazioni, l'espressione "disposizioni fiscali", di cui all'art. 95, n. 2, CE, (art. 114 TFUE, n.d.r.) deve essere interpretata come comprensiva non solamente delle disposizioni che individuano i soggetti passivi, le operazioni imponibili, la base imponibile, le aliquote e le esenzioni delle imposte dirette e indirette, ma anche di quelle relative alle modalità di recupero delle imposte medesime».

Dal momento che per la stessa Corte di giustizia, così come espressamente manifestato nella presente pronuncia, la base giuridica della disciplina sulla cooperazione in materia di riscossione delle imposte è la previsione dell'articolo 114 TFUE, relativo alle norme in materia fiscale, si ritiene che anche – e soprattutto – la disciplina in materia di accertamento e dunque la relativa Direttiva trovi il proprio fondamento nella medesima norma. Anche in questo caso dunque sarà necessario il voto all'unanimità (*rectius* "consensus") in seno al Consiglio.

4. L'emendamento del 2004 alla Direttiva sull'accertamento

Il 21 aprile 2004, è stata approvata una ulteriore Direttiva emendamento con lo scopo di estendere e modernizzare lo scopo della Direttiva sull'accertamento¹⁰⁶.

In particolare, è stata inserita nell'art. 2, comma 2, al fine di rendere più veloce ed efficace lo scambio di informazioni, una previsione che specifica

¹⁰⁶ Direttiva 2004/56/CE del Consiglio del 21 aprile 2004 che modifica la Direttiva 77/799/CEE relativa alla reciproca assistenza tra le autorità competenti degli Stati membri in materia di imposte dirette, di talune accise e imposte sui premi assicurativi.

che le autorità dello stato membro richiesto sono tenute a raccogliere le informazioni come se agissero per loro conto o per conto di una autorità domestica, invece che di un altro stato membro (c.d. principio di equivalenza).

Sono stati inoltre inseriti *ex novo*, gli artt. 8 a) e 8 b), in materia di notifica di documenti al contribuente, e controlli simultanei.

Tali norme sono state ritenute necessarie per far fronte alle crescenti attività economiche stabilite all'estero, ed alle nuove possibilità in campo tecnologico, che hanno condotto in particolare a delle difficoltà sempre maggiori nel valutare i casi di evasione attuati mediante la manipolazione dei prezzi di trasferimento *inter-company*.

Più di recente una ulteriore modifica della Direttiva *de qua* si è avuta il 1° gennaio 2005, su proposta del Consiglio che ha nuovamente modificato la propria posizione con riguardo alla base legale, facendo riferimento all'art. 95.

Dopo che, nel 2004, il Regolamento (CE) del Consiglio n. 2073/2004 del 16/11/2004 sulla cooperazione tra amministrazioni in campo di accise ha escluso tali imposte dal campo di applicazione della Direttiva 77/799, come era avvenuto prima per l'IVA, la Direttiva sull'accertamento ha continuato a coprire la mutua assistenza tra stati membri solo nel campo delle imposte dirette e dei premi assicurativi.

Fino alla nuova proposta di direttiva del 2009, entrata in vigore nel 2012¹⁰⁷, l'ingresso di 10 nuovi stati nell'Unione Europea nel 2004 e di ulteriori due nel 2007 non ha comportato ulteriori modifiche alla disciplina.

¹⁰⁷ Direttiva 2011/16/UE del Consiglio, del 15 febbraio 2011.

5. Conflitti tra norme domestiche e norme comunitarie

La maggior parte degli Stati membri dispongono di quattro livelli di norme che regolano la disciplina dello scambio di informazioni: la normativa domestica, la disposizione introdotta sul modello dell'art. 26 del Modello Ocse, le convenzioni bilaterali Ocse/Consiglio d'Europa, e la Direttiva dell'Unione Europea sulla mutua assistenza.

Vi sono con tutta evidenza delle questioni che sorgono con riferimento alla corretta applicazione delle fonti predette.

L'art. 27 della convenzione Ocse/Consiglio Europeo prevede che gli stati contraenti che sono membri dell'Unione Europea, nelle loro relazioni reciproche, devono applicare la disciplina comune vigente nell'Unione Europea quale quella contenuta nella Direttiva sull'accertamento e la Direttiva relativa alla riscossione delle imposte.

Di conseguenza, per quanto attiene il profilo di concorrenza tra le direttive comunitarie e la convenzione bilaterale tra Consiglio d'Europa e Ocse, quest'ultima si applica solo laddove la disciplina dell'Unione non soccorre.

Ciò accade in particolare per i profili di perseguibilità e sanzionatorie delle violazioni fiscali.

E' inoltre chiaro che tra gli Stati membri la Direttiva sull'accertamento e sulla riscossione è prevalente sulle norme interne e sui trattati bilaterali stipulati dai medesimi sia anteriori che posteriori alla Direttiva stessa. Di conseguenza, a livello di gerarchia delle fonti di legge, e di obbligazioni orizzontali all'interno dell'Unione, per gli Stati membri la Direttiva deve essere sempre applicata salvo che i trattati bilaterali o altre previsioni convenzionali non contengano un più vasto spettro di obblighi di scambio di informazioni ovvero per l'assistenza al recupero.

Nel contesto del funzionamento degli ordinamenti dei singoli Stati membri, tuttavia, le cose funzionano diversamente.

Dal momento che una Direttiva crea obblighi solo nei confronti degli Stati membri in relazione alle istituzioni dell'Unione, in ossequio ai principi stabiliti dai Trattati, non può imporre nessun obbligo diretto ad un soggetto persona fisica o impresa.

Laddove uno Stato membro non abbia dunque implementato la Direttiva, e resa esecutiva nell'ordinamento mediante una disposizione di legge domestica, lo stesso non può invocare l'applicazione della Direttiva nei confronti degli operatori economici.

Di conseguenza, la Direttiva sull'accertamento o quella sulla riscossione, non forniscono una base giuridica agli Stati membri che vogliono indurre individui ed imprese a cooperare nel corso delle indagini fiscali, ovvero nel recupero delle imposte accertate da un altro Stato membro.

Occorre per questo, infatti, una disposizione interna di recepimento delle suddette direttive, ovvero un trattato bilaterale, come richiesto in alcuni sistemi costituzionali.

Al contrario, sulla base dell'art. 1 della Direttiva sull'accertamento (c.d. clausola di delimitazione), gli individui e le imprese non possono invocare la Direttiva al fine di limitare lo scopo di ulteriori strumenti normativi che obbligano alla cooperazione con le Amministrazioni finanziarie estere.

A seconda del sistema costituzionale dello Stato interessato, in ogni caso, un individuo o una impresa può in alcuni Stati invocare una previsione di un trattato bilaterale o multilaterale che proibisce in alcuni casi lo scambio di informazioni, al fine di limitare la cogenza di una norma interna, posto che la norma internazionale invocata sia *self executing*.

In ogni caso, è raro che una disposizione di legge internazionale contenga una tale limitazione in relazione allo scambio di informazioni.

Alcune convenzioni bilaterali di matrice più datata, contengono delle limitazioni allo scambio di informazioni se la medesima è già disponibile ovvero se è stata ottenuta mediante accertamenti bancari¹⁰⁸.

Tuttavia, anche alla luce di tali convenzioni più arcaiche, ai singoli soggetti non è attribuito alcun diritto, mentre allo stato in determinate circostanze è concessa la discrezionalità di adeguarsi o meno alla richiesta di informazioni.

In conclusione, tra gli Stati membri, orizzontalmente, la Direttiva prevale, salvo che vi sia tra i due stati una norma che impone obblighi più stringenti e più ampi. In tale caso, tale norma prevale.

Gli altri casi in cui la Direttiva non viene applicata, sono i casi in cui la medesima non prevede una disciplina specifica, come per la perseguibilità delle violazioni fiscali.

Tra gli Stati membri ed i suoi cittadini, d'altra parte, si applicano esclusivamente le norme interne che implementano la Direttiva.

¹⁰⁸ Una particolare questione si pone con lo scambio di informazioni di carattere bancario, quando tali elementi non siano normalmente a disposizione dell'autorità fiscale dello Stato in cui vengano inoltrate le richieste. In tale ipotesi l'autorità fiscale deve ricorrere, per la loro acquisizione, a metodi di ricerca speciali e, ottenute le informazioni, lo scambio di carattere bancario non subisce limiti se tra i due Stati, richiedente e richiesto, opera il principio di reciprocità (circolare dell'Agenzia delle Entrate, Direzione centrale normativa e contenzioso del 18 aprile 2002, n. 33/E, in *Il Fisco*, 17/2002, fascicolo n. 2, 2486). In condizioni di reciprocità, lo Stato richiesto deve fornire i dati informativi di carattere bancario, non potendo opporre ostacoli quale l'interesse nazionale ovvero la mancanza di qualifica di contribuente in capo al soggetto passivo dell'informazione, dovendo lo Stato richiesto raccogliere le informazioni necessarie all'altro Stato come se fosse coinvolto il proprio sistema impositivo.

Tuttavia, laddove una norma della Direttiva introduca una tutela maggiore nei confronti dell'individuo in relazione allo scambio di informazioni, questo può invocare la stessa norma, anche laddove non attuata, nei confronti dello stato membro che scambia informazioni.

Ad esempio, l'art. 17 della Direttiva del 2011 sull'accertamento¹⁰⁹, che prevede l'obbligo di segretezza nei confronti degli Stati membri, ha tale intento di protezione del contribuente.

6. Le modalità di scambio di informazioni nella nuova Direttiva del 2011: verso una armonizzazione dei procedimenti amministrativi di accertamento

Nella prospettiva di una sempre crescente armonizzazione sul piano fiscale, la Direttiva 2011/16/Ue ha introdotto delle fondamentali novità rispetto alla disciplina previgente relativa allo scambio di informazioni¹¹⁰.

Il punto di partenza del presente lavoro, che assume la centralità dello strumento della cooperazione amministrativa tra gli Stati membri, per addivenire all'auspicato risultato che da un lato consentirà una crescente armonizzazione fiscale, e dall'altro costituirà il motore per giungere ad una convergenza dei poteri amministrativi, almeno dal punto di vista dell'implementazione di procedimenti sempre più omogenei, è confermato

¹⁰⁹ L'art. 17, enuncia infatti i limiti ed insieme i diritti del contribuente coinvolto negli accertamenti che comportano scambio di informazioni. Per una analisi della questione cfr. cap. IV.

¹¹⁰ F. GALLO, *Mercato unico e fiscalità: aspetti giuridici del coordinamento fiscale*, in Rass. Trib., 2000, 2, 725 e R. LUPI, *Concorrenza fiscale tra ordinamenti, Comunità europea e prelievo tributario*, in Rass. Trib., 2004, 989.

dall'estendersi dell'ambito di applicazione della nuova Direttiva rispetto alla precedente¹¹¹.

La Direttiva del n. 799 del 1977 riguardava, oltre le imposte dirette, anche le imposte inerenti i premi assicurativi¹¹².

L'art. 2 della nuova Direttiva prevede espressamente che la medesima si applichi alle imposte di qualsiasi tipo riscosse da uno Stato membro o dalle sue autorità locali, estendendo così il proprio ambito operativo a molte imposte che in precedenza erano escluse¹¹³.

Anche dal punto di vista del coordinamento delle procedure amministrative da utilizzare, e della individuazione degli uffici competenti, la nuova Direttiva reca una disciplina molto più avanzata rispetto a quella precedente.

Si devono infatti individuare delle autorità competenti e degli Uffici "gemelli", preposti in ciascuno Stato membro a comunicare tra di loro attraverso le procedure identificate nella Direttiva.

L'art. 4 prevede inoltre che ogni Stato membro designi una autorità competente, e la comunichi alla Commissione Europea entro l'11 giugno 2011¹¹⁴.

¹¹¹ Si rinvia a S. CASSESE, *Oltre lo Stato*, Roma-Bari, 2006, cap. I. L'A. si domanda se alla globalizzazione economica, e ad una economia senza confini, si accompagni anche una globalizzazione giuridica o se la prima si svolga fuori dal diritto. Quello che ci si domanda nel presente lavoro è all'opposto se una armonizzazione giuridica, svolta nella prospettiva dei procedimenti amministrativi-tributari, possa portare ad una maggiore coerenza economica, e nella fattispecie dei regimi fiscali, all'interno del mercato unico.

¹¹² Cfr. art. 1, Direttiva n. 799 del 1977.

¹¹³ La Direttiva non si applica dunque alle imposte che espressamente sono escluse, in quanto per le medesime si fa riferimento a degli strumenti specifici strumenti. Tuttavia, secondo il tenore del nuovo art. 2, sarà applicabile oltre alle imposte dirette, ad ulteriori imposte – anche locali, come l'Imu, ovvero alle imposte sulle successioni e donazioni.

¹¹⁴ In Italia, l'Autorità competente in materia è stata designata nel Direttore generale del dipartimento delle finanze, che con apposito provvedimento individua l'Ufficio centrale

L'autorità competente di ciascuno Stato individua dunque un Ufficio Centrale Unico di collegamento (*Central Liaison Department*), provvedendo ad informare ciascuno Stato membro, nonché la Commissione.

Tale ufficio centrale di collegamento si occupa di tutti i rapporti relativi alla materia di scambio di informazioni, intrattenuti tra lo Stato membro con la Commissione Europea¹¹⁵.

L'autorità competente designa inoltre i singoli servizi di collegamento, che sono uffici, per lo più di carattere periferico, cui vengono attribuite le competenze in relazione alla normativa sul procedimento amministrativo tributario dello stato di riferimento¹¹⁶.

di collegamento. Tale individuazione è avvenuta già nella relazione tecnica che accompagna la legge 6 agosto 2013, n. 96, che all'articolo 1 contiene la delega al Governo italiano per il recepimento della Direttiva n. 16 del 2011. La Commissione provvede dunque a stilare una lista delle autorità competenti di ciascuno Stato membro, costantemente aggiornata sulla base dei cambiamenti comunicati dagli Stati, e a pubblicizzarla attraverso la Gazzetta Ufficiale dell'Unione per fare in modo che ciascuno autorità di ciascuno Stato sappia a chi riferirsi nel corso del procedimento.

¹¹⁵ Cfr. I. GABERT, *Council Directive 2011/16/UE on Administrative cooperation in the field of taxation*, in *European Taxation*, 2011, 51, 343 e L. CERIONI, *The new Eu tax directive on administrative cooperation between member States, a key step against tax distortion in the internal market?*, 883

¹¹⁶ Il termine per implementare la direttiva negli ordinamenti interno degli Stati era il 1° gennaio 2013. Con ritardo rispetto agli impegni europei è stata attuata in Italia, nel febbraio 2014. Cfr. comunicato stampa del Consiglio dei Ministri, n. 36, del 21 novembre 2013 nonché il decreto legislativo adottato dal Governo del 28 febbraio 2014, che ha finalmente provveduto a recepire la Direttiva n. 16 del 2011 nel nostro ordinamento. E' previsto che in Italia, l'autorità competente, e dunque il Direttore generale del dipartimento delle finanze provvederà con apposito provvedimento ad individuare un Ufficio centrale di collegamento, in una struttura appositamente competente nella materia di scambio di informazione all'interno – si presume, secondo la struttura ad oggi vigente – della Direzione Centrale Accertamento dell'Agenzia delle Entrate. I servizi di collegamento sono uffici presenti in ogni struttura periferica dell'Agenzia che svolgono materialmente la ricerca e la raccolta di informazioni per i contribuenti che allo stesso Ufficio periferico fanno riferimento in relazione al loro domicilio fiscale. Tale distinzione è sottolineata nella stessa relazione illustrativa all'approvando decreto legislativo di recepimento della Direttiva n. 16 del 2011, che distingue tra Ufficio centrale di collegamento, ovvero l'organo designato come

La Direttiva del 2011, a differenza della disciplina precedente, e diversamente dalla normativa internazionale, si presenta molto più puntuale e dettagliata del procedimento amministrativo che gli Stati membri sono tenuti a porre in essere per lo scambio di informazioni¹¹⁷.

Riteniamo che tale elemento, insieme al già esaminato obbligo per ciascuno Stato di individuare una vera e propria struttura gerarchica di autorità competenti, realizza *in nuce* quel tentativo di armonizzazione, non solo della normativa fiscale sostanziale, ma anche della disciplina – che ancor più peculiarmente appartiene a ciascun ordinamento – del procedimento amministrativo.

E' indubbio che si vada progressivamente verso un sempre maggiore riconoscimento reciproco dei sistemi procedurali di ciascuno Stato, per rendere ancora più agevole il coordinamento.

responsabile dagli Stati membri nell'ambito della cooperazione amministrativa, e servizio di collegamento, ovvero qualunque struttura diversa dall'Ufficio centrale, che è designato a procedere allo scambio diretto delle informazioni.

I poteri che i servizi avranno nella ricerca delle informazioni da scambiare faranno, con tutta evidenza, riferimento alle procedure stabilite nella normativa interna sull'accertamento, di cui al d.p.r. n. 600 del 1973.

Le informazioni vengono poi scambiate con gli Uffici "gemelli" degli Stati richiedenti, sotto la supervisione ed il coordinamento della Direzione centrale accertamento. Vengono inoltre individuati i funzionari competenti allo svolgimento di tali attività sia all'interno dell'Ufficio centrale di collegamento sia nei singoli servizi.

La relazione illustrativa all'approvando decreto, sottolinea che il fatto che le strutture deputate all'attività di coordinamento e di scambio di informazioni siano degli uffici già esistenti nell'apparato dell'Amministrazione finanziaria, fa sì che l'adeguamento alla Direttiva non comporti l'aggravio per il bilancio dello Stato di ulteriori costi.

¹¹⁷ Una delle novità più importanti, derivante anche dall'estensione dell'applicazione della Direttiva, è relativa alla competenza attribuita al Dipartimento delle finanze a scambiare informazioni anche in materia di tributi locali, secondo la disciplina dei singoli tributi. Cfr. relazione tecnica allegata alla bozza di decreto legislativo in corso di approvazione al momento in cui si scrive, già menzionato.

Ciascun ordinamento in tale prospettiva è spinto a studiare i meccanismi procedurali degli altri Stati, e ciò se da una parte – in una prospettiva meramente interna – porta senza dubbio ad un miglioramento degli standard interni, con una auspicabile importazione delle *best practices* implementate in altri paesi¹¹⁸, dall'altra – nel contesto del mercato interno – realizza una sempre maggior omogeneizzazione dell'attività di accertamento.

Tale esigenza va di pari passo con una sempre maggiore integrazione del mercato unico¹¹⁹.

In sostanza, come questo lavoro tende a dimostrare, il sistema di cooperazione tra gli stati membri costituisce senza dubbio un motore verso una evoluzione positiva dei sistemi tributari di ciascuno Stato, che, attraverso una maggiore apertura delle singole amministrazioni finanziarie ad esperienze altre, si nobilitano.

¹¹⁸ La positiva influenza sul diritto domestico dello scambio di informazioni è sostenuta anche da C. GARBARINO, *Adattamento del diritto tributario interno alle convenzioni contro le doppie imposizioni*, in Dir. Prat. Trib. 2, 1987, 3 e ss.

¹¹⁹ In particolare, lo scambio di informazioni costituisce uno strumento fondamentale contro la lotta all'evasione ed alle distorsioni che si possono creare all'interno del mercato laddove per l'evoluzione del mercato interno e dell'applicazione delle libertà fondamentali, i controlli sulla mobilità di merci capitali e persone sono di molto ridotti. Sulla questione di rimanda a F. SAPONARO, *Lo scambio di informazioni tra Amministrazioni finanziarie*, cit., 468, il quale ricorda che «a partire dal 1° gennaio 1993, in seguito alla soppressione del regime dei controlli effettuati direttamente dagli Stati membri alle dogane, si è dovuto introdurre un nuovo sistema di controlli in grado di offrire migliori garanzie contro il maggior rischio di frodi ed evasioni fiscali internazionali. Tali fenomeni, riscontrabili particolarmente nel settore delle vendite e degli acquisti intracomunitari, causavano perdite di introiti fiscali e generavano distorsioni sul commercio legale, mettendo in pericolo la fiducia degli operatori nel mercato interno. Per sanare questa situazione apparve indispensabile un aumento significativo della cooperazione amministrativa e dello scambio di informazioni».

7. Le modalità di scambio di informazioni

La Direttiva n. 16 del 2011 recepisce la classica distinzione, presente anche nelle fonti internazionali, tra le tre differenti modalità di scambio di informazioni: i) su richiesta; ii) automatico e iii) spontaneo.

i – Lo scambio di informazioni “su richiesta” è disciplinato dall’art. 5 della Direttiva n. 16 del 2011, e rappresenta per lo stesso preambolo della Direttiva la forma di collaborazione più importante tra gli Stati membri.

La norma prevede che laddove uno Stato sia richiesto di scambiare informazioni su una determinata fattispecie, questo è tenuto a scambiare con lo Stato richiedente le informazioni di cui è in possesso, ovvero a reperirle mediante una apposita indagine amministrativa.

L’articolo successivo disciplina dunque questa seconda possibilità.

Nell’esercizio dell’attività di indagine, l’Amministrazione finanziaria dello Stato richiesto vaglia la richiesta motivata e procede secondo la procedura amministrativa di accertamento prevista dall’ordinamento di riferimento.

Anche in questo caso viene dunque alla luce un sistema che sarà tanto più adeguato ad un effettivo e sempre più efficiente scambio di informazioni, quanto più le procedure di accertamento saranno simili tra gli Stati.

Il fatto di non conoscere, ad esempio, i limiti che ciascuna autorità incontra alla luce della normativa nazionale, rispetto alle informazioni che può reperire, ovvero, al contrario, rispetto ai poteri maggiori di indagine che uno Stato può avere nei confronti dei propri contribuenti, limita le informazioni effettivamente scambiate o scambiabili, o anche solo potenzialmente richieste.

A questo proposito, l'art. 17 della Direttiva prevede che l'Autorità del paese richiesto possa rifiutarsi di fornire informazioni, laddove l'omologa richiedente non abbia esperito tutte le attività al fine di acquisire le informazioni secondo i poteri esercitabili all'interno del proprio ordinamento. Così come la stessa Autorità può rifiutarsi di fornire informazioni, laddove lo scambio delle medesime sia contrario alle norme di diritto interno, ovvero nel caso in cui il reperimento e lo scambio di dette informazioni implicino la violazione di segreti commerciali industriali o professionali¹²⁰.

Lo stesso articolo 17 in menzione introduce inoltre un ulteriore principio che, in un sistema amministrativo non del tutto integrato, può compromettere il corretto funzionamento dello scambio di informazioni: il principio di reciprocità.

L'amministrazione richiesta potrà limitare lo scambio di informazioni a quelle che ipoteticamente potrà ricevere da parte dello Stato richiedente.

¹²⁰ La norma di riferimento, art. 17, prevede infatti che: «1. L'autorità interpellata in uno Stato membro fornisce all'autorità richiedente in un altro Stato membro le informazioni di cui all'articolo 5 purché l'autorità richiedente abbia esaurito le fonti di informazione consuete che avrebbe potuto utilizzare, a seconda delle circostanze, per ottenere le informazioni richieste senza rischiare di compromettere il raggiungimento dei suoi obiettivi. 2. La presente Direttiva non impone allo Stato membro interpellato alcun obbligo di effettuare indagini o di comunicare informazioni, qualora condurre tali indagini o raccogliere le informazioni richieste per fini propri sia contrario alla sua legislazione. 3. L'autorità competente di uno Stato membro interpellato può rifiutare di fornire informazioni allorché, per motivi di diritto, lo Stato membro richiedente non sia in grado di fornire informazioni equivalenti. 4. La trasmissione di informazioni può essere rifiutata qualora comporti la divulgazione di un segreto commerciale, industriale o professionale, di un processo commerciale o di un'informazione la cui divulgazione sia contraria all'ordine pubblico. 5. L'autorità interpellata informa l'autorità richiedente dei motivi che ostano all'accoglimento della richiesta di informazioni».

E' evidente come tale principio, se applicato in un sistema affatto integrato, né coordinato, può portare ad una continua frustrazione delle richieste di scambi di informazioni.

E' proprio in tale prospettiva che gli Stati saranno sempre di più coinvolti, sia con la spinta eterodiretta della Commissione Europea e delle altre istituzioni, sia per iniziativa interna, governata da un interesse "erariale", a condurre le singole discipline amministrative sull'accertamento tributario su un percorso comune.

In tale prospettiva, la norma relativa alla reciprocità diventa più delle altre motore della integrazione tra i procedimenti amministrativi degli Stati, e al contempo la sua applicazione sarà misura della medesima, in un rapporto di diretta proporzionalità.

Più infatti i procedimenti amministrativi degli Stati membri saranno integrati e guidati da norme, e soprattutto principi, comuni, meno l'eccezione di reciprocità verrà opposta nel contesto dello scambio di informazioni tra gli Stati.

ii – Lo scambio di informazioni automatico, disciplinato dall'art. 8 della Direttiva n. 16, costituisce una novità rispetto alla disciplina previgente.¹²¹

Tale strumento, nel contesto del presente studio, rappresenta il più importante riscontro che la disciplina positiva dell'Unione Europea mira a perseguire un'effettiva armonizzazione amministrativa.

¹²¹ Mentre infatti la Direttiva n. 799 del 1977 limitava lo scambio di informazioni a casi specifici, che dovevano essere determinati dalle Autorità impegnate nella procedura di consultazione, l'art. 8, comma 1, richiede che l'A. di ciascuno Stato comunichi all'A. richiedente dell'altro Stato le informazioni disponibili riguardo contribuenti residenti in quest'ultimo. Cfr. L. VACCARO, M. CARROZZINO, *Lo scambio di informazioni*, in C. SACCHETTO (a cura di), *L'esteroinvestizione societaria*, cit., 310 e ss.

Lo scambio di informazioni automatico, ai sensi del quale, come suggerisce la locuzione, una amministrazione è tenuta automaticamente a scambiare determinate informazioni, suggerisce il raggiungimento di un grande coordinamento tra le Autorità degli Stati.

Il decreto legislativo recentemente approvato prevede all'art. 5, in materia di scambio di informazioni automatico obbligatorio, che rimanderà totalmente a quanto previsto nell'art. 8 della disciplina comunitaria.

I dati e le notizie che devono essere scambiati ai sensi di tale norma sono relative a cinque specifiche categorie di reddito:

- a) redditi da lavoro;
- b) compensi per dirigenti;
- c) prodotti per assicurazioni sulla vita non contemplati in altri strumenti dell'Unione sullo scambio di informazioni e misure analoghe;
- d) pensioni;
- e) proprietà e redditi immobiliari.

La stessa Direttiva prevede inoltre che tali categorie potranno essere ampliate a seguito di accordo tra i vari Stati.

La relazione illustrativa del Governo al decreto conferma inoltre tale ipotesi, delegando di fatto alla Commissione europea il potere di estendere la lista anche ad altre categorie di reddito, ed auspicando in particolare un intervento al fine di includere dividendi, plusvalenze e royalties¹²².

¹²² Lo scambio di informazioni automatico è uno strumento particolarmente importante nel contesto delle indagini bancarie, e proprio nella prospettiva di una sempre maggiore attenzione delle Amministrazioni finanziarie per questa materia, viene rafforzato sia nella prospettiva dell'Unione Europea che internazionale, dell'Ocse. Questi interventi sono paralleli ad una progressiva eliminazione del segreto bancario. I segreto bancario è infatti escluso esplicitamente come limite allo scambio di informazioni dall'art. 17 della Direttiva n. 16 del 2011: allo stesso modo l'articolo 26 del modello Ocse, la cui versione del 17 luglio 2012 sopprime qualsiasi ostacolo derivante dal segreto bancario.

Lo scambio di informazioni automatico avviene laddove, ai sensi dell'art. 9 della Direttiva, si verificano determinate situazioni, che è compito delle Autorità dello Stato che deve trasferire le informazioni verificare¹²³.

Proprio nel contesto del rafforzamento dello scambio di informazioni automatico, il comunicato stampa del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 19 febbraio 2014 sospende – in vista della definitiva abrogazione – la ritenuta del 20% sui bonifici provenienti dall'estero, che le banche avevano iniziato ad operare nei casi in cui il beneficiario non fosse stato in grado di dimostrare l'estraneità di tale incasso ad un presupposto di natura reddituale.

La motivazione di questa decisione risiede nel fatto che «le informazioni sui redditi di fonte estera di pertinenza di residenti italiani saranno disponibili attraverso il canale dello scambio automatico multilaterale di informazioni», ed al riguardo il comunicato conclude annunciando che è in preparazione un disegno di legge concernente disposizioni per l'attuazione dell'accordo IGA con gli USA e per l'implementazione del *Common Reporting Standard* sull'*Automatic exchange of financial account information*, approvato dall'Ocse, nel febbraio 2014.

¹²³ Direttiva n. 16 del 2011, Articolo 8: «Ambito di applicazione e condizioni dello scambio automatico obbligatorio di informazioni 1. L'autorità competente di ciascuno Stato membro comunica all'autorità competente di qualsiasi altro Stato membro, mediante scambio automatico, le informazioni disponibili sui periodi d'imposta dal 1o gennaio 2014 riguardanti i residenti in tale altro Stato membro sulle seguenti categorie specifiche di reddito e di capitale ai sensi della legislazione dello Stato membro che comunica le informazioni: a) redditi da lavoro; b) compensi per dirigenti; c) prodotti di assicurazione sulla vita non contemplati in altri strumenti giuridici dell'Unione sullo scambio di informazioni e misure analoghe; d) pensioni; e) proprietà e redditi immobiliari. 2. Entro il 1o gennaio 2014 gli Stati membri comunicano alla Commissione le categorie elencate al paragrafo 1 sulle quali dispongono di informazioni. Essi comunicano alla Commissione ogni successiva modifica delle stesse. 3. L'autorità competente di uno Stato membro può altresì indicare all'autorità competente di qualsiasi altro Stato membro che non desidera ricevere informazioni sulle categorie di reddito e di capitale di cui al paragrafo 1, o che non desidera ricevere informazioni su redditi o capitali che non superano un importo minimo. Essa ne informa la Commissione. Si può reputare che uno Stato membro non desideri ricevere informazioni in conformità del paragrafo 1 se non comunica alla Commissione una singola categoria sulla quale dispone di informazioni. 4. Entro il 1o luglio 2016 gli Stati membri forniscono alla Commissione, in relazione a un determinato anno, statistiche sul volume degli scambi automatici e, nella misura possibile, informazioni sui costi e vantaggi amministrativi o di altro tipo, ove pertinenti, relativi agli scambi che hanno avuto luogo o a potenziali scambi, sia per le amministrazioni fiscali che per terzi. 5. Entro il 1o luglio 2017 la Commissione presenta una relazione che fornisce un quadro d'insieme e una valutazione delle statistiche e delle informazioni ricevute su questioni quali i costi amministrativi e altri costi pertinenti e i vantaggi dello scambio automatico di informazioni e gli aspetti pratici ad essi collegati. Se del caso, la Commissione presenta una proposta al Consiglio

La disciplina che verrà adottata dall'ordinamento italiano si spinge inoltre a prevedere alcune modalità pratiche, attraverso le quali si realizzerà lo scambio di informazioni automatico con gli altri ordinamenti degli Stati membri.

In particolare, la previsione che sarà contenuta all'art. 9 del decreto dispone che l'obiettivo è quello di armonizzare sempre di più non solo il sistema fiscale ma anche le procedure amministrative interne.

La relazione illustrativa sottolinea, infatti, l'opportunità che gli scambi di informazioni siano effettuati mediante formulari adottati dalla Commissione europea e canali di comunicazione standard, salvo che le informazioni siano ottenute mediante la presenza negli Uffici dell'Amministrazione finanziaria nazionale, di funzionari autorizzati dell'altro Stato membro.

concernente le categorie di reddito e di capitale e/o le condizioni di cui al paragrafo 1, inclusa la condizione di disponibilità delle informazioni riguardanti i residenti in altri Stati membri. Nell'esaminare una proposta presentata dalla Commissione, il Consiglio valuta l'ulteriore rafforzamento dell'efficienza e del funzionamento dello scambio automatico di informazioni e l'innalzamento del livello degli stessi, al fine di prevedere che: a) l'autorità competente di ciascuno Stato membro comunichi all'autorità competente di qualsiasi altro Stato membro, mediante scambio automatico, le informazioni disponibili sui periodi d'imposta dal 1o gennaio 2017 riguardanti i residenti in tale altro Stato membro su almeno tre delle categorie specifiche di reddito e di capitale elencate al paragrafo 1, ai sensi della legislazione dello Stato membro che comunica le informazioni; e b) l'elenco delle categorie di cui al paragrafo 1 sia ampliato per includere dividendi, plusvalenze e royalties. 6. La comunicazione di informazioni ha luogo almeno una volta all'anno, entro i sei mesi successivi al termine dell'anno fiscale dello Stato membro durante il quale le informazioni sono state rese disponibili. 7. La Commissione determina le modalità pratiche dello scambio automatico di informazioni secondo la procedura prevista dall'articolo 26, paragrafo 2, prima delle date di cui all'articolo 29, paragrafo 1. 8. Se gli Stati membri convengono uno scambio automatico di informazioni su categorie supplementari di reddito e di capitale in accordi bilaterali o multilaterali che concludono con altri Stati membri, essi trasmettono tali accordi alla Commissione che li mette a disposizione di tutti gli altri Stati membri».

iii – Lo scambio di informazioni spontaneo, è la terza modalità prevista dalla Direttiva n. 16 del 2011, all'art. 9.

La disposizione prevede che l'autorità competente di ogni Stato membro comunichi le informazioni di cui all'articolo 1, paragrafo 1, all'autorità competente di ogni altro Stato membro interessato ove ricorra una delle seguenti situazioni: a) l'autorità competente di uno Stato membro ha fondati motivi di presumere che esista una perdita di gettito fiscale nell'altro Stato membro; b) un contribuente ottiene, in uno Stato membro, una riduzione od un esonero d'imposta che dovrebbe comportare per esso un aumento d'imposta od un assoggettamento ad imposta nell'altro Stato membro; c) le relazioni d'affari fra un contribuente di uno Stato membro ed un contribuente dell'altro Stato membro sono svolte attraverso uno o più paesi in modo tale da comportare una diminuzione di imposta nell'uno o nell'altro Stato membro o in entrambi; d) l'autorità competente di uno Stato membro ha fondati motivi di presumere che esista una riduzione d'imposta risultante da trasferimenti fittizi di utili all'interno di gruppi d'impresa; e) in uno Stato membro, a seguito delle informazioni comunicate dall'autorità competente dell'altro Stato membro, vengono raccolte delle informazioni che possono essere utili per l'accertamento dell'imposta in quest'altro Stato membro.

Stanti tali presupposti, le autorità competenti di ciascuno Stato membro possono comunicare alle autorità competenti degli altri Stati membri, attraverso lo scambio spontaneo, le informazioni di cui sono a conoscenza e che possono essere loro utili.

E' di tutta evidenza che, così come tale norma è strutturata, si demanda sostanzialmente a ciascuna Autorità la dovuta diligenza nel trasmettere informazioni laddove queste possano essere rilevanti alla luce di tale norma. L'articolo successivo inoltre prevede un termine massimo di un mese entro il quale le informazioni dovranno essere spontaneamente inviate. E' facile comprendere in ogni caso che in un contesto di invio "spontaneo" appunto, il termine disciplinato dall'art. 10 potrà avere valore tutt'altro che perentorio, ed è piuttosto inserito al fine di responsabilizzare le amministrazioni di riferimento.

La previsione di invio spontaneo di informazioni è quella che, con tutta evidenza, in un contesto di funzionamento a regime della disciplina della cooperazione amministrativa, sarà meno utilizzata.

Nel contempo però, anche tale norma dimostra ulteriormente l'adesione delle istituzioni comunitarie ad una progressiva apertura delle Amministrazioni degli Stati membri verso una maggiore uniformità dei procedimenti amministrativi.

Nel quadro di una disciplina che è entrata in vigore negli Stati membri in tempi recentissimi, l'esame dell'utilizzo che verrà fatto dello strumento di scambio di informazioni spontaneo, laddove nessun obbligo sanzionato viene imposto agli Stati membri dalla Direttiva, sarà esso stesso una cartina al tornasole al fine di verificare l'integrazione dei sistemi amministrativi, e per valutare – anche attraverso una analisi comparata dell'applicazione della norma nei vari Stati membri – quali sono i paesi più probi.

8. I termini per la comunicazione delle informazioni

L'altra grande novità introdotta dalla Direttiva in commento è costituita dall'introduzione di termini certi per lo scambio di informazioni al fine di garantire, attraverso la tempestività delle informazioni, l'efficacia delle stesse.

In particolare, la Direttiva 2011/16 ha previsto diversi termini a seconda della diversa tipologia di scambio di informazioni. Nel caso di scambio di informazioni su richiesta, l'autorità interpellata deve comunicare le informazioni al più presto e non oltre sei mesi dalla data di ricevimento della richiesta, a meno che non le abbia già in suo possesso. In tale ultimo caso, infatti, le informazioni sono trasmesse entro due mesi dalla data di ricevimento della richiesta stessa.

L'art. 7 della Direttiva 2011/16 prevede altresì che l'autorità interpellata debba inviare ricevuta della richiesta immediatamente e comunque entro sette giorni lavorativi dal ricevimento della stessa. Entro un mese dal ricevimento della richiesta ne segnala eventuali carenze e la necessità di informazioni supplementari di carattere generale. Inoltre, qualora l'autorità interpellata non possa dare seguito alla richiesta di informazioni deve informare l'autorità richiedente immediatamente o al più tardi entro un mese dal ricevimento della richiesta. In caso di scambio automatico di informazioni, la comunicazione ha luogo almeno una volta all'anno, entro i sei mesi successivi al termine dell'anno fiscale durante il quale le informazioni sono state rese disponibili.

Per quanto riguarda, infine, lo scambio spontaneo di informazioni, l'autorità competente deve trasmettere le informazioni al più presto, e comunque non oltre un mese da quando sono disponibili.

Al fine di velocizzare ulteriormente le procedure di scambio è altresì previsto che le informazioni siano trasmesse, per quanto possibile, elettronicamente attraverso formulari standard adottati dalla Commissione. In proposito si segnalano gli allegati dell'apposito Regolamento attuativo emesso dalla Commissione in data 6 dicembre 2012 recante alcune modalità applicative della nuova Direttiva. Con riferimento all'art. 31-*bis* del D.P.R. 600/1973, sarà necessario introdurre dei termini entro i quali le Agenzie fiscali devono trasmettere le informazioni all'autorità richiedente, nonché prevedere l'obbligo per le stesse di informare l'autorità richiedente in caso di difficoltà o di rifiuto di fornire le informazioni richieste. In alternativa, verrà fatto un rimando alla Direttiva stessa.

Le nuove tempistiche, similmente adottate anche in ambito OCSE, tese appunto a rendere più sollecito e affidabile lo strumento della cooperazione, richiederanno un investimento in risorse umane e tecniche, sia a livello centrale che locale, per poter trattare le richieste e condurre le indagini necessarie in tempi ragionevoli. Anche le procedure amministrative dovranno dunque adeguarsi.

9. Ulteriori spunti di riflessione verso la creazione di una amministrazione fiscale europea in una prospettiva *de iure condendo*

Il quadro dell'evoluzione normativa in materia di scambio di informazioni, e la disciplina vigente, sono stati fin qui esaminati nell'intento di inquadrare la fattispecie oggetto di studio nell'ambito di quello che si ritiene essere l'ambizioso motore del legislatore europeo.

Riteniamo infatti che la cooperazione amministrativa in materia tributaria tra gli Stati membri sia ad oggi lo strumento principale al fine di realizzare una fiscalità sempre più coerente tra gli Stati membri¹²⁴.

La mobilità dei contribuenti e dei capitali, garantita dalle libertà fondamentali previste dai trattati, dipenderà sempre di meno da ragioni di ordine fiscale, dal momento che lo scambio di informazioni tra gli Stati membri consentirà di perseguire con maggiore facilità i soggetti che cambiano fittiziamente residenza per avvantaggiarsi di sistemi fiscali più favorevoli.

D'altra parte, in questo contesto gli stessi Stati saranno meno portati a utilizzare la leva della concorrenza fiscale per abbassare il livello di tassazione ed attrarre materia imponibile.

Ne risulterà nel medio periodo una maggiore uniformità delle aliquote di imposizione sul reddito.

Allo stesso modo, si ritiene che lo scambio di informazioni e la disciplina della cooperazione tra le amministrazioni costituiscano un contributo importante per addivenire all'ambizioso risultato di uniformare il più possibile i procedimenti amministrativi dell'Unione, verso una vera e propria "Amministrazione fiscale europea".

Non solo. La stessa relazione illustrativa al decreto che dovrà recare la disciplina della Direttiva n. 16 individua degli ulteriori elementi che lasciano

¹²⁴ In tale maniera l'Unione può cercare di superare i limiti all'intervento diretto in materia di disciplina fiscale sostanziale, dovuti alle limitate competenze in materia, ed al fatto che gli stati membri tendono a non volere rinunciare alla loro c fiscale. Cfr. M. BASILAVECCHIA, *L'evoluzione della politica fiscale dell'Unione europea*, in Riv. Dir. Trib., 2009, I, 361, e C. SACCHETTO, *L'evoluzione del diritto comunitario in materia tributaria*, AA.VV. *I settanta anni di diritto e pratica tributaria*, Padova, 2000, 801.

vedere una volontà delle Amministrazioni degli Stati membri di aprirsi in una prospettiva europea.

L'art. 11 della Direttiva regola infatti la presenza dei funzionari dello Stato membro richiedente, nello Stato membro richiesto al fine di partecipare all'attività amministrativa¹²⁵.

La modalità con cui i funzionari dei paesi esteri potranno partecipare all'accertamento tributario uno Stato diverso rispetto a quello in cui esercitano le loro funzioni, dovrà essere oggetto di vaglio in seno a ciascun paese membro che adotterà la Direttiva.

Tale partecipazione infatti, travalicando il principio di territorialità, e facendo sì che all'attività partecipi – o venga addirittura condotta – da un organo che opera in carenza assoluta di potere¹²⁶ laddove non propriamente

¹²⁵ Articolo 11, Ambito di applicazione e condizioni. 1. Previo accordo tra l'autorità richiedente e l'autorità interpellata e in base alle modalità stabilite da quest'ultima, funzionari designati dall'autorità richiedente possono essere presenti, al fine di scambiare le informazioni di cui all'articolo 1, paragrafo 1: a) negli uffici in cui esercitano le loro funzioni le autorità amministrative dello Stato membro interpellato; b) durante le indagini amministrative condotte sul territorio dello Stato membro interpellato. Qualora le informazioni richieste siano contenute in una documentazione cui hanno accesso i funzionari dell'autorità interpellata, ne è data copia ai funzionari dell'autorità richiedente. 2. Nella misura consentita dalla legislazione dello Stato membro interpellato, l'accordo di cui al paragrafo 1 può prevedere che i funzionari dell'autorità richiedente che sono presenti durante le indagini amministrative possano interrogare le persone ed esaminare i documenti. Qualsiasi rifiuto da parte della persona sottoposta ad indagine di rispettare le misure di controllo dei funzionari dell'autorità richiedente è trattato dall'autorità interpellata come un rifiuto opposto ai propri funzionari. 3. I funzionari autorizzati dallo Stato membro richiedente presenti in un altro Stato membro a norma del paragrafo 1 devono essere in grado di produrre, in qualsiasi momento, un mandato scritto in cui siano indicate la loro identità e la loro qualifica ufficiale.

¹²⁶ Invero il criterio di carenza di potere non risulterebbe applicabile nel caso di specie, in quanto, sottolineiamo, si tratta nella fattispecie, di autorità amministrative di paesi esteri che come tali non sono in alcun modo considerati organi dello Stato, al cui agire sia appunto predicabile un eccesso ovvero una carenza di potere. Tali categorie sono infatti proprie del diritto amministrativo interno. N.B. Premesso che una corretta disciplina della materia dovrebbe fugare ogni rischio, mi sembra che la nota vada in

regolata nella legislazione domestica, potrebbe portare a gravi illegittimità del procedimento amministrativo posto in essere con nullità degli atti adottati.

E' dunque di tutta evidenza necessario che ciascun ordinamento preveda in maniera positiva, ed introduca nella propria legislazione delle fattispecie ad hoc, che consentano una proficua collaborazione tra amministrazione locale ed amministrazione straniera.

Ne è prova, il fatto che la relazione tecnica all'approvando decreto contenga un esplicito riferimento alle modifiche da apportare all'art. 31-bis del d.p.r. n. 600 del 1973.

Si prevedrà, stando alla bozza del decreto ancora in fase di approvazione al momento in cui si scrive, che i funzionari esteri possano interrogare i soggetti sottoposti al controllo ed esaminare la relativa documentazione, alla presenza di funzionari dell'Amministrazione finanziaria italiana che eserciteranno funzione di coordinamento delle indagini.

Alcune disposizioni molto avanzate all'interno della Direttiva hanno dunque creato un *vulnus* al principio di territorialità ed alla sovranità amministrativa degli Stati membri. E' del tutto evidente che gli Stati membri sono chiamati a valorizzare con accortezza gli strumenti che si apprestano ad applicare, sfruttando nella maniera più positiva possibile il principio di reciprocità come leva per perseguire una sempre maggiore integrazione tra gli ordinamenti.

controtendenza rispetto al testo. Questa contraddizione riflette una divergenza di opinione a livello dottrinario e/o giurisprudenziale.

10. Programma *Fiscalis*: il contributo dell'Unione Europea alla creazione di una amministrazione finanziaria integrata tra gli Stati membri

Il Programma *Fiscalis*, è l'esempio di come la progressiva integrazione delle procedure amministrative tributarie nel contesto europeo sia considerata la chiave per perseguire da una parte una sempre maggiore armonizzazione a livello fiscale, e dall'altro per combattere situazioni patologiche di evasione e frode fiscale nell'Ue.

Le istituzioni comunitarie hanno dato un contributo fondamentale alla realizzazione della normativa relativa alla cooperazione amministrativa tra gli Stati membri, e con Stati terzi, incentivando con azioni positive – ed in particolare mediante incentivi di carattere finanziario alla realizzazione di un piano strategico di cui sono dettate le indicazioni di massima - l'integrazione delle procedure amministrative in materia fiscale.

L'obiettivo era appunto quello di perseguire l'armonizzazione ed il riavvicinamento in materia fiscale sollecitando una azione concertata delle Amministrazioni fiscali domestiche.

Una cooperazione efficiente ed efficace tra gli Stati membri attuali e i potenziali futuri Stati membri e tra gli stessi e la Commissione è un elemento chiave ai fini del funzionamento dei sistemi di imposizione e della lotta antifrode.

Il programma – così come era stato sin dall'origine pensato dalle istituzioni dell'Ue – avrebbe dovuto inoltre aiutare ad identificare le disposizioni legislative e le prassi amministrative che possono essere di ostacolo alla

cooperazione e i possibili rimedi a tali ostacoli¹²⁷. Si partiva, dunque, da un intervento sulla formazione delle amministrazioni finanziarie, chiamate a conoscere le procedure di verifica realizzate negli altri paesi membri, e ad implementare sistemi concertati di *best practices* da importare nel proprio ordinamento.

Materialmente, l'obiettivo del programma Fiscalis, fin dall'origine, era dunque quello di dare un contributo attivo a tale integrazione amministrativa, istituendo per la durata del programma, pari a sei anni, una dotazione finanziaria cui gli Stati membri possono attingere per la realizzazione degli obiettivi del programma.

E' di tutta evidenza, infatti, che per raggiungere un buon livello di integrazione tra le amministrazioni ed un corretto funzionamento del procedimento di scambio di informazioni, occorre innanzitutto che i funzionari delle amministrazioni finanziarie degli Stati membri abbiano gli strumenti materiali ed intellettuali, per confrontarsi.

¹²⁷ Il primo programma Fiscalis, è stato introdotto con decisione n. 888/98/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 30 marzo 1998, recante adozione di un programma d'azione comunitario inteso a migliorare i sistemi di imposizione indiretta nel mercato interno (c.d. Fiscalis 2002), aveva ad oggetto esclusivamente le imposte indirette, quali l'Iva, le accise e le imposte doganali.

Il secondo programma Fiscalis, istituito con decisione n. 2235/2002/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 3 dicembre 2002, è durato dal 2003 al 2007 (c.d. Fiscalis 2007). Il quarto programma Fiscalis, istituito con decisione n. 1482/2007/CE del Parlamento europeo e del Consiglio dell'11 dicembre 2007, è durato dal 2007 al 2013 (c.d. Fiscalis 2013).

L'ultimo programma è stato istituito con Regolamento, approvato sulla base dell'art. 114 TFUE: Regolamento Ue n. 1286/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio dell'11 dicembre 2013 che istituisce un programma di azione inteso a migliorare il funzionamento dei sistemi di imposizione nell'Unione europea per il periodo 2014-2020 (c.d. Fiscalis 2020) e che abroga la decisione n. 1482/2007/CE.

Per il perseguimento di tale risultato sono necessarie risorse finanziarie: da un lato appunto, al fine di dotare le amministrazioni dei mezzi in particolare di natura informatica, al fine di porre in essere adeguatamente lo scambio di informazioni e comunicare tra di loro, dall'altro affinché “ i funzionari si formino adeguatamente e conoscano la legislazione europea, nonché i rispettivi ordinamenti.

Il fine delle risorse approntate dal programma Fiscalis è dunque questo.

In particolare si prevede che «la Comunità assume a suo carico le seguenti spese: a) i costi di acquisto, sviluppo, installazione, manutenzione e normale funzionamento degli elementi comunitari dei sistemi di comunicazione e di scambio di informazioni di cui all' articolo 6, paragrafo 3; b) le spese di viaggio e soggiorno sostenute dai funzionari dei paesi partecipanti per controlli multilaterali, visite di lavoro, seminari e gruppi di progetto; c) i costi di organizzazione di seminari; d) le spese di viaggio e soggiorno sostenute dagli esperti di cui all'articolo 11 che partecipano alle attività; e) i costi di acquisto, sviluppo, installazione e manutenzione di sistemi e moduli di formazione nella misura in cui questi siano comuni a tutti i paesi partecipanti”¹²⁸.

La Commissione europea ha nel 2011 svolto una valutazione di medio termine sull'efficacia del programma Fiscalis 2013 (relativo al periodo 2007-2013), sulle prospettive di miglioramento e sulle criticità del progetto¹²⁹.

¹²⁸ Cfr. art. 6, par. 2 decisione Fiscalis 2007, con riferimento alla spesa.

¹²⁹ Commissione Europea 9 novembre 2011, SEC(2011) 1317 final, *Working Paper Assessment Accompanying the document Proposal for a Regulation of the European Parliament and the Council establishing an action programme for customs and taxation in the European Union for the period 2014-2020 (FISCUS) and repealing Decisions n. 1482/2007/EC and n. 624/2007/EC* {COM(2011) 706 final} {SEC(2011) 1318 final}.

Il punto di partenza è quello di verificare il funzionamento del programma, in accordo con l'obiettivo principale cui tendono gli interventi in materia di fiscalità all'interno dell'Unione: contenere e combattere evasione e frode fiscale nella prospettiva del corretto funzionamento del mercato. La Commissione sottolinea che l'efficiente ed uniforme applicazione della normativa europea è essenziale per i sistemi fiscali, per gli interessi finanziari degli Stati ed al fine di ridurre i confini tra contribuenti ed amministrazioni finanziarie.

Dall'analisi svolta dalla Commissione emergono vari elementi dal quale si possono ricavare importanti spunti di riflessione in merito alla centralità della questione relativa alla cooperazione tra amministrazioni finanziarie, anche in proporzione alla risorse investite, e alla quantità di informazioni, sempre crescente, scambiate nel corso degli anni dagli Stati.

Il Programma Fiscalis 2013 ha avuto un budget totale, destinato a finanziare gli obiettivi contenuti nella decisione, pari a 156,9 milioni di euro: le risorse sono state in particolar modo utilizzate al fine di accrescere la partecipazione e la cooperazione, tra le amministrazioni finanziarie degli Stati membri.

Secondo lo studio messo a disposizione dalla Commissione, gli strumenti finanziari del Programma Fiscalis, sono stati ripartiti nel seguente modo:

- 73% delle risorse per gli strumenti volti a implementare lo scambio di informazioni attraverso investimenti in particolare nei sistemi informatici che permettono alla amministrazioni di comunicare tra di loro e scambiarsi efficacemente informazioni;
- 25% delle risorse a disposizione, per finanziare azioni comuni da parte delle Amministrazioni degli Stati membri;

- 2% delle risorse per attività di formazione nei confronti di funzionari degli Stati.

Risulta dunque di centrale importanza la messa a punto e la diffusione di sistemi informatici sempre più efficienti ed omogenei tra le Amministrazioni: ciò di fatto fa sì che le stesse possano parlare la stessa lingua, e – ad un tempo – armonizza a livello formale gli strumenti di gestione dei procedimenti amministrativi: ciò potrebbe portare il legislatore a prendere atto di cambiamenti già avvenuti e a positivizzarli legislativamente.

Con riguardo al programma Fiscalis 2013, si rileva che circa quattromila funzionari delle amministrazioni fiscali degli Stati membri hanno preso parte ai circa 250 eventi organizzati al fine di concertare azioni comuni da mettere in atto per migliorare la normativa fiscale all'interno dell'Ue.

In particolare, nel *working paper* pubblicato dalla Commissione, si prende atto della sempre maggiore opportunità di puntare su azioni che comportino un coordinamento tra le Amministrazioni domestiche degli Stati membri, e ciò nella prospettiva dei risultati ultimi da ottenere, nel campo del corretto funzionamento del mercato unico.

La cooperazione tra Amministrazioni finanziarie gioca, infatti, un ruolo fondamentale sia nella prospettiva dell'interesse pubblico dell'Erario per limitare eventuali asimmetrie normative che possono causare distorsioni del mercato, e ad un tempo aumentare le sottrazioni di imposta a danno degli Erari. È dunque interesse primario degli Stati membri procedere ad un armonizzazione fiscale: la Commissione tuttavia sottolinea che un intervento eterodiretto finalizzato all'armonizzazione dei sistemi fiscali degli

Stati membri sia particolarmente difficile, dal momento che gli Stati non vogliono vederle limitata la propria sovranità in materia tributaria¹³⁰.

Risulta dunque fondamentale, al fine di perseguire gli obiettivi prefissati, percorrere una strada differente e spostare le azioni positive dell'Unione, dall'armonizzazione fiscale, intesa ad esempio come interventi sulle basi imponibili delle imposte dirette, al coordinamento dei sistemi amministrativi-tributari degli Stati¹³¹. Solo facendo in modo che gli ordinamenti degli Stati cooperino tra loro, sarà possibile ottenere dei reali benefici, in termini di livellamento dei sistemi impositivi nel medio e lungo periodo.

Le autorità fiscali sono esse stesse vittime del mercato unico e dell'integrazione europea. L'allargamento dell'Unione, e l'applicazione delle libertà fondamentali previste dal Trattato a 500 milioni di cittadini europei, di cui 200 milioni di lavoratori dipendenti e 20 milioni di imprese, ha portato ad una crescita esponenziale delle transazioni economiche tra Stati membri ed al moltiplicarsi degli "eventi" soggetti a tassazione.

La possibilità di affrontare efficacemente tali situazioni a livello domestico, ed in particolare, di condurre controlli appropriati per ridurre i fenomeni di evasione e di abuso, per ciascuno Stato, è con tutta evidenza compromessa dal fatto che in Europa, ogni paese membro ha una propria legislazione

¹³⁰ Cfr. Commissione Europea 9 novembre 2011, SEC(2011) 1317 final, vol. 2, pag. 4: «Throughout the years and in the light of reluctance on the side of Member States to go for outright harmonization of national systems, however, there has been a shift in emphasis from attempting to harmonize taxes at EU level towards improving coordination between existing national tax systems, particularly for direct taxes».

¹³¹ La programma Fiscalis 2013 hanno inoltre partecipato, oltre agli Stati membri dell'Ue, La Croazia, la Repubblica macedone, la Serbia e la Turchia: la prospettiva è quella di estendere sempre di più agli Stati terzi la partecipazione al programma, nella prospettiva del Fiscalis 2020.

tributaria, e dunque i propri sistemi di controllo per perseguire le violazioni. Ciò rende il sistema particolarmente inefficiente, dal momento che essendo le operazioni che qui interessano, di carattere transnazionale, è impensabile che ciascuno Stato pensi autonomamente di colmare le falle del sistema, senza inserire il proprio progetto nella dimensione del mercato unico.

Allo stesso modo, l'Unione Europea non riesce ad intervenire adeguatamente per rafforzare alcuni strumenti di tutela, dal momento che l'unanimità richiesta dagli artt. 113 e 115 TFUE, non ha permesso l'approvazione di misure adeguate in materia di politica fiscale¹³².

Gli interessi in gioco sono dunque molteplici. Da un lato l'Unione europea ha interesse ad accrescere la cooperazione fiscale tra gli Stati affinché “attraverso tale canale diminuiscano progressivamente le differenze tra gli ordinamenti giuridici e questo abbia come effetto un migliore funzionamento del mercato. Vi è poi l'interesse erariale dell'Unione, per la quale l'Iva e le imposte doganali costituiscono risorse proprio, in relazione alle quali è necessario contenere l'evasione.

Vi sono poi i singoli Stati membri che ad oggi, come affermato dallo stesso studio elaborato dalla Commissione, si trovano ad avere strumenti insufficienti per gestire le questioni fiscali nascenti da un mercato unico in cui individui e fattori produttivi hanno piena libertà di movimento.

L'eliminazione delle barriere doganali, ha comportato infatti la totale perdita di controllo sui beni in entrata ed in uscita se proveniente da un altro paese membro.

¹³² In particolare, infatti, la decisione relativa al programma Fiscalis 2013 e il regolamento relativo al programma Fiscalis 2020, sono stati adottati sulla base dell'art. 114 TFUE e 117 TFUE.

Gli stati – anche per quest’ultimo motivo – hanno sempre più esigenza di scambiare informazioni tra di loro.

Un notevole incremento si è pertanto verificato negli scambi di informazioni tra gli Stati negli ultimi anni, anche per il perfezionamento degli strumenti messi a disposizione dalla normativa europea sulla cooperazione amministrativa.

Il numero di messaggi scambiati è passato da 78 milioni nel 2004, a 430 milioni nel 2010, mentre il volume di documentazione informatica scambiata è passata da 59 GB nel 2004 a 609 GB nel 2010.

L’interesse affinché la cooperazione amministrativa in materia fiscale diventi più efficiente tra gli Stati è dei medesimi contribuenti. La necessità di interfacciarsi con 28 ordinamenti giuridici differenti comporta dei costi di *compliance* notevoli per le società.

Uno studio elaborato dalla Commissione europea sulla questione, pubblicato nel 2006 ed aggiornato nel 2007, aveva calcolato che nel 2004 (e dunque in un’epoca relativamente risalente) su un campione di 700 aziende, tali costi rappresentavano un totale dell’1,9% delle imposte rimosse dalle grandi aziende, e del 30,9% delle imposte rimosse sulle piccole-medie imprese¹³³.

In tale prospettiva per la Commissione sono stati notevoli i passi avanti fatti in particolar modo per l’integrazione dei sistemi informatici delle Amministrazioni degli Stati membri. Gli stati dispongono infatti per quanto riguarda l’imposta sul valore aggiunto, le accise¹³⁴ e le imposte doganali¹³⁵,

¹³³ Reports Fiscal Compliance Experts Group (Fisco) established by DG Markt (pubblicato nel 2006 e nel 2007)

¹³⁴ In materia di Iva viene infatti utilizzato il c.d. sistema VIES, che nel 2010 ha permesso alle amministrazioni finanziarie degli Stati membri di scambiarsi 400milioni di

di sistemi informativi accentrati ed efficienti per gestire un database comune e per lo scambio di informazioni.

Le azioni intraprese con il programma Fiscalis, hanno dunque come base giuridica l'art. 114 del TFUE: ciò consente alle istituzioni comunitarie di intervenire mediante la procedura legislativa interna, aggirando l'obbligo di unanimità previsto dagli artt. 113 e 115 TFUE¹³⁶.

L'esito positivo e l'apertura delle Amministrazioni degli Stati rispetto ai primi due Programmi Fiscalis 2007 e 2013, ha portato all'approvazione di un ulteriore regolamento recante le previsioni per il Programma Fiscalis 2020, relativo al periodo 2014-2020.

L'obiettivo è quello di incentivare ancora, in particolar modo nel settore delle imposte dirette, l'armonizzazione dei sistemi informatici.

Inoltre la Commissione, esplicita quello che è stato già prefigurato nel corso del presente lavoro: la maggiore apertura delle amministrazioni degli Stati e la maggiore conoscenza reciproca dovrebbe incentivare l'importazione nei singoli ordinamenti domestici di *best practices* già implementate da alcuni Stati membri.

Ciò dovrebbe portare le Amministrazioni a cooperare quasi come unico apparato nell'interesse dell'erario pubblico – domestico ed europeo – e dei cittadini.

fatture Iva ed altri dati rilevanti ai fini delle transazioni economiche sospette. Per le accise è stato invece implementato l'Excise Movement Control System (EMCS).

¹³⁵ Anche per le imposte doganali, totalmente armonizzate, il livello di efficienza nello scambio di informazioni è elevato. Il sistema connette ogni anno le amministrazioni degli Stati membri con circa 5.000 punti di accesso.

¹³⁶ La Commissione ritiene infatti che le azioni del programma Fiscalis non si debbano inserire nelle disposizioni fiscali, bensì, come prevede l'art. 114 TFUE, siano strumenti volti al corretto funzionamento del mercato interno.

L'obiettivo, nell'ambito delle politiche fiscali sostanziali degli Stati, è quello di ridurre gli effetti dannosi della competizione fiscale e del tax shopping¹³⁷, e di giungere a sistemi fiscali che fanno crescere invece l'imposizione sull'ambiente e sul risparmio energetico¹³⁸. Da questo punto di vista la Commissione intende perseguire nei prossimi anni il tentativo di armonizzazione e riavvicinamento dei sistemi fiscali degli Stati.

11. Il quadro dello scambio di informazioni nella prospettiva italiana

Lo scambio di informazione tra Italia e altri paesi Europei è regolato da una serie di norme, prime tra tutte i trattati bilaterali conclusi ai sensi dell'art. 293, che era presente nel Trattato CE, ma che il cui contenuto non è stato ribadito nel nuovo Trattato FUE, che successivamente all'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, ha sostituito il Trattato CE. Il motivo per cui, tale norma non è stata ribadita, è che ormai tutti gli Stati membri hanno tra loro concluso trattati bilaterali al fine di evitare la doppia imposizione.

I trattati bilaterali generalmente non contengono clausole generali quali quella disciplinata dall'art. 26, paragrafi 4 e 5 del modello Ocse. L'Italia tuttavia è comunque disposta a collaborare anche in assenza di uno specifico trattato che disciplini lo scambio di informazioni sulla base del principio di reciprocità¹³⁹.

Ciò è confermato anche dal testo dei quattro accordi sullo scambio di informazioni recentemente, nonché dalla tendenza dell'Italia a includere nei

¹³⁷ Che come abbiamo visto, cfr. cap. I, consistono nel lungo periodo in un aumento dell'imposizione sui fattori stabili della produzione quali il lavoro.

¹³⁸ Le c.d. friendly taxes. Cfr. COM (2010) 2010 final, 3 marzo 2010, *A strategy for smart, sustainable and inclusive growth*.

¹³⁹ Cfr. G. BIZIOLI, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto tra ordinamento costituzionale comunitario e diritto internazionale*, Padova, 2008.

testi dei trattati sottoscritti della completa previsione contenuta nell'art. 26 del Modello di Convenzione Ocse contro le doppie imposizioni.

V'è inoltre la tendenza del Governo Italiano a concludere trattati sulla cooperazione in materia fiscale con Stati terzi non facenti parte dell'Unione Europea.

Oltre agli accordi bilaterali contro le doppie imposizioni, lo scambio di informazioni tra l'Italia e gli Stati membri in materia fiscale è regolato dalla vigente Direttiva. Inoltre essendo parte del trattato concluso tra Consiglio d'Europa e Ocse sull'assistenza in materia fiscale, nel contesto del quale è stato ratificato un recentemente un protocollo entrato in vigore nel giugno del 2011, che ha adattato la convenzione agli standard internazionali in particolare con riferimento al segreto bancario¹⁴⁰.

¹⁴⁰ È importante spendere alcune parole sullo scambio di informazioni in materia di tassazione del risparmio data la peculiarità della disciplina che pone, coinvolgendoli, dal lato attivo, gli agenti pagatori. La Direttiva 2003/48/CE del Consiglio del 3 giugno 2003 (in G.U. L 157/38 del 26 giugno 2003), ha l'obiettivo di consentire che i redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi siano soggetti a un'imposizione effettiva secondo la legislazione del Paese di residenza del beneficiario effettivo; tale risultato può essere raggiunto mediante lo scambio di informazioni sui pagamenti di interessi tra gli Stati membri. Si prevede che, se il beneficiario effettivo degli interessi è residente in uno Stato membro diverso da quello in cui è stabilito l'agente pagatore, quest'ultimo è tenuto a comunicare all'autorità competente del suo Stato membro di stabilimento alcune informazioni minime concernenti l'identità e residenza del beneficiario effettivo, la denominazione e indirizzo dell'agente pagatore, il numero di conto del beneficiario effettivo o l'identificazione del credito che produce interesse e le informazioni relative al pagamento di interessi. L'autorità competente dello Stato in cui risiede l'agente pagatore deve poi dare comunicazione di dette informazioni all'autorità competente dello Stato membro in cui risiede il beneficiario effettivo del pagamento degli interessi. La trasmissione di informazioni è automatica e avviene una volta all'anno. Occorre precisare che nelle fattispecie contemplate dalla Direttiva risparmio non si applica l'art. 8 della Direttiva 77/799/CEE avuto riguardo alle informazioni da fornire, in quanto, per non compromettere il conseguimento delle finalità perseguite dal provvedimento comunitario sul risparmio, si prescinde dal requisito della reciprocità, dato che vi sono Stati membri (Belgio, Austria, Lussemburgo) che per un periodo transitorio potranno procedere a non effettuare lo scambio di informazioni, prelevando una ritenuta alla fonte.

La legislazione domestica italiana non contiene delle norme che riguardano lo scambio di informazioni.

Con riguardo allo scambio di informazioni con altri Stati europei, il legislatore ha introdotto l'art. 31-bis del d.p.r. n. 600 del 1973.

Nel contesto dello scambio di informazioni, così come espressamente previsto dalla Direttiva che contiene la relativa disciplina, le autorità italiane sono tenute ad applicare la disciplina domestica in materia di accertamento prima, e di riscossione delle relative imposte poi.

Tali poteri consentono alle autorità fiscali di raccogliere documentazione ed informazioni dai contribuenti che sono obbligati a fornire le relative informazioni.

Tuttavia, anche nel contesto della raccolta degli elementi necessari per l'accertamento di fattispecie così come richiesto dallo stato richiedente, occorrerà tenere conto ed applicare altresì le disposizioni nazionali in materia di contraddittorio, e porre in essere, necessariamente, tutte quelle garanzie procedimentali, poste a salvaguardia dei diritti, anche costituzionalmente riconosciuti del contribuente.

Inoltre, gli intermediari finanziari, sono obbligati a comunicare periodicamente all'anagrafe tributaria ogni transazione elettronica riguardo i contribuenti. Tali informazioni costituiscono con tutta evidenza una risorsa importante per l'amministrazione finanziaria italiana nel momento in cui devono essere scambiate informazioni.

12. I Trattati conclusi dall'Italia

L'Italia ha sempre avuto un approccio molto positivo rispetto alla necessità di scambiare informazioni ed ha pertanto concluso molti accordi bilaterali e convenzioni internazionali.

Fino ad ora l'Italia ha concluso 102 convenzioni bilaterali per evitare le doppie imposizioni, otto delle quali non sono ancora entrate in vigore (tra queste vi sono quelle stipulate con Cuba, Gabon, Iran, Kenya, Libia, Mongolia, Panama, San Marino). Recentemente l'Italia ha stipulato 4 trattati di mutua assistenza per lo scambio di informazioni (c.d. Tiea), basati sul modello messo a punto dall'Ocse (Isole di Cook, Bermuda, Guernsey, Jersey).

Tali accordi contengono delle clausole che permettono lo scambio di informazioni estensivo per quanto riguarda documentazione detenuta dalle banche, da mandatarî o altri soggetti individuati quali fiduciari. Nessuno di tali accordi è tuttavia ancora entrato in vigore.

Solo poche convenzioni concluse sul modello di quella articolata dall'Ocse, al fine di evitare la doppia tassazione, contengono una clausola relativa allo scambio di informazioni, così come contenuta nell'art. 26, par. 5 e 6, del modello di Convenzione Ocse.

I più recenti trattati conclusi dall'Italia tuttavia mostrano la tendenza e la volontà di inserire tali clausole all'interno dei contratti. Norme simili a quelle contenute nei paragrafi 4 e 5 dell'art. 26 del Modello di Convenzione Ocse sono infatti contenute in diverse convenzioni concluse di recente come quella con il Messico e le Bermuda.

L'Italia tende dunque, ad inserire nei trattati conclusi contro le doppie imposizioni delle clausole che ricalcano l'art. 26 del modello di convenzione Ocse.

La volontà dell'Italia nel rendere sempre più effettivo lo scambio di informazioni con gli Stati con cui vengono concluse le relative convenzioni è dimostrato anche dalla speditezza con cui il Parlamento italiano, ratifica tali strumenti. Mentre in precedenza la procedura di ratifica richiedeva diversi tempo, ora in genere i nuovi trattati firmati dall'Italia, vengono ratificati dal parlamento nel giro di pochi mesi.

Un recente esempio, in ambito extraeuropeo si è avuto con il trattato stipulato con Singapore, zona particolarmente sensibile dal punto di vista fiscale. Il trattato in questione è stato infatti firmato il 24 maggio 2011 ed è entrato in vigore con la ratifica avvenuta pochi mesi dopo, il agosto 2012.

13. Recepimento delle fonti europee nella legislazione domestica

La legislazione domestica non include una disciplina specifica in materia di scambio di informazioni.

L'Italia ha implementato la Direttiva n. 799 del 1977, con il d.p.r. n. 506 del 1982, mentre la più recente Direttiva 16/2011, entrata in vigore il primo gennaio 2013, è stata implementata da un decreto legislativo approvato dal Governo nel febbraio 2014.

La disciplina contenuta nella Direttiva n. 799 del 1977 era stata implementata mediante l'intervento sulla normativa procedurale relativa all'accertamento, introducendo una novella al d.p.r. n. 600 del 1973, l'art. 31

bis, che riguarda lo scambio di informazioni tra competenti autorità degli Stati membri¹⁴¹.

Lo scopo di tale norma è quello di prevedere una procedura domestica per lo scambio di informazioni in linea con gli standard dell'Unione Europea.

Al di fuori dei confini europei, la disciplina è quella utilizzata per l'accertamento tributario di cui agli articoli, 32 e 33, del d.p.r. n. 600 del 1973 e 51 e 52, del d.p.r. n. 633 del 1972 in materia di Iva.

Secondo tali norme la Guardia di Finanza, ovvero l'Agenzia delle Entrate hanno il potere di richiedere documenti ed informazioni dai contribuenti coinvolti, ed effettuare accessi ed ispezioni.

¹⁴¹ Tale norma non è ancora stata modificata alla luce della recentissima attuazione della Direttiva del 2011. S. LA ROSA, *Accertamento tributario*, in *Digesto*, disc. priv., sez. comm., I, Torino, 1987, 1 ss. e spec. 5 ss.; ID., *Caratteri e funzioni dell'accertamento tributario, retro*, 1990, I, 791 ss. e spec. 793, ora in *Scritti scelti*, II, Torino, 2011, 617 ss. Altri ritengono invece che, pur coesistendo funzioni istruttorie in senso stretto (ossia iniziate sulla base di indizi di violazioni o finalizzate *ab origine* all'attività di accertamento) con le funzioni di vigilanza e controllo, queste ultime sono comunque funzionali all'emanazione (o alla decisione di non emanazione) di provvedimenti accertativi o sanzionatori, di cui costituiscono pur sempre il momento istruttorio. La riforma tributaria degli anni '70 del secolo scorso ampliò i poteri istruttori degli uffici, consentendo ad esempio gli accessi domiciliari ai fini delle imposte dirette. Le modifiche legislative via via susseguitesesi negli ultimi quant'anni hanno determinato poteri istruttori ed inquisitori sempre più efficaci: si pensi, come già evidenziato, all'abolizione della necessaria autorizzazione del Procuratore della Repubblica per gli accessi negli studi professionali e nei locali degli enti non commerciali ed ONLUS, all'abolizione del segreto bancario a fini fiscali, all'istituzione dell'anagrafe dei rapporti finanziari. Il dato normativo di oggi indica il chiaro disegno di costruire una banca dati, il più possibile estesa e completa (anche grazie agli sviluppi dell'informatica e della telematica), relativa alle attività, ai redditi, alle spese, ai flussi finanziari interni e con l'estero, ai rapporti economici dei contribuenti, non più segretamente (come avvenne dalla fine degli anni '20) ma in modo palese. Banca dati idonea a fungere sia da "innesco" per attività istruttorie, allorché emergano anomalie nei dati raccolti, sia da contenitore di informazioni di *intelligence* per controlli sempre più mirati ed efficienti.

Inoltre i verificatori possono richiedere informazioni a terzi soggetti, pubblici o privati quali ad esempio, banche ovvero intermediari finanziari, o ancora assicurazioni.

Peraltro il legislatore italiano, a tale proposito ha previsto che tutti gli intermediari finanziari siano obbligati a comunicare periodicamente all'Anagrafe tributaria, tutte le transazioni finanziarie che concernono i contribuenti.

Grazie a queste fonti di informazioni, l'Agenzia delle Entrate seleziona i contribuenti che devono essere soggetti ad accertamento.

Alla luce degli ampi poteri di raccolta di informazioni che sono attribuiti alle Autorità domestiche appare che lo Stato italiano possa garantire un effettivo scambio di informazioni con gli Stati europei e gli Stati terzi.

Di conseguenza, anche se un accordo con uno Stato non prevede espressamente lo scambio di informazioni, l'Italia è disposta a scambiare informazioni con paesi terzi a condizione di reciprocità.

La prassi dell'Italia in materia di scambio di informazioni è pertanto particolarmente ampia.

Il sempre maggiore numero di richieste tuttavia, ha portato ad un rallentamento delle procedure. Secondo i dati ufficiali, una media di solo il 15% delle richieste ricevute viene evasa in 90 giorni, mentre circa un terzo delle medesime sono evase in più di un anno.

La ragione di tale rallentamento sembra sia la difficoltà di traduzione e le difficoltà tecniche delle medesime.

Nonostante la crescente importanza della procedura di scambio di informazioni, fino al periodo più recente vi sono stati pochi casi di contestazioni nati le corti tributarie italiane.

Si ricorda in particolare una decisione della Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna, del 15 dicembre 1999, n. 52, che ha stabilito che le informazioni ricevute da uno Stato membro, a livello informale, non possono essere utilizzate per notificare un avviso di accertamento ad un contribuente.

In un altro caso, la Commissione tributaria regionale del Piemonte, nella decisione del 18 gennaio 1999, n. 164, ha stabilito che è obbligatorio fare ricorso alla disciplina dello scambio di informazioni quando occorre stabilire il valore di transazioni effettuate tra imprese associate.

Più di recente, si sono avuti casi di informazioni utilizzate dall'Amministrazione finanziaria, ma ottenute da un altro Stato membro richiesto dopo la consumazione di un crimine. È il caso delle cosiddette "liste rubate", ovvero liste di contribuenti coperte da segreto bancario vigente in alcuni stati, come la Svizzera, oggetto di furto da parte di funzionari della medesima banca¹⁴².

¹⁴² Cfr. *infra*, cap. IV, e con riferimento alle conseguenze della fattispecie illustrata, A. VOZZA, *Valenza solo indiziaria della "lista Falciani" nel processo tributario*, in Corr. Trib., 2013, 11, 885; A. MARCHESELLI, *"Lista Falciani": le prove illecite sono utilizzabili nell'accertamento tributario?*, in Corr. Trib. 47, 2011, 3910.

CAPITOLO III

LA COOPERAZIONE AMMINISTRATIVA

PER LA RISCOSSIONE DELLE IMPOSTE

1. La direttiva sulla mutua assistenza in materia di cooperazione alla riscossione delle imposte tra gli Stati membri

La direttiva relativa all'accertamento n. 16 del 2011 non comprende l'assistenza nel recupero delle imposte accertate¹⁴³.

¹⁴³ In argomento M. POGGIOLI, «*La reciproca assistenza amministrativa finalizzata alla riscossione dei tributi in ambito comunitario (Esame della Direttiva 76/308/CEE siccome modificata dalla Direttiva 2001/44/CE)*», in AA.VV., *Lo stato della fiscalità nell'unione europea, L'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione*, a cura di A. DI PIETRO, Bologna-Roma, 2003, II, 925.

E' evidente che, affinché “ la procedura di scambio di informazioni tra gli Stati trovi la sua più completa affermazione, occorre che la medesima venga assistita da un sistema che assicuri la corretta riscossione delle imposte.

Laddove, infatti, i Paesi membri avessero tutti gli strumenti per coordinare l'attività di accertamento, fino all'esito ideale di avere un unico procedimento amministrativo, ma nello stesso tempo non avessero poteri di riscuotere le imposte accertate, tutta la normativa sulla cooperazione resterebbe lettera morta¹⁴⁴.

Nel corso del presente lavoro, sono stati analizzati i principi fondanti che disciplinano la procedura di accertamento delle imposte, e che costituiscono i capisaldi dell'integrazione, con particolare riferimento alla necessità da parte degli Stati coinvolti di riconoscimento reciproco delle richieste avanzate, nonché con riferimento alla possibilità di coinvolgere le autorità dello Stato membro richiedente alle attività di verifica svolte in loco.

Si manifesta come necessario, al fine di completare il percorso così delineato, l'analisi della disciplina che coinvolge il recupero delle imposte all'interno dell'Unione, ed in particolare di quelli che sono i limiti principali da superare, affinché “ la medesima possa dirsi pienamente implementata.

Anche in questo caso si tratta di un procedimento amministrativo c.d. di riscossione – assolutamente complementare a quello di accertamento, e che costituisce nella prospettiva di una analisi sistematica dell'ordinamento, una componente del procedimento amministrativo-tributario.

Il tentativo di armonizzazione della materia tra gli Stati membri comporta la necessità di individuare degli strumenti comuni, e riconoscibili tra gli

¹⁴⁴ E. LICCARDI, *L'accertamento e la riscossione nei rapporti internazionali*, in Rass. Trib. 1995, 1966.

ordinamenti giuridici – quali la forma degli atti da notificare, e gli stessi mezzi di notifica.

Anche nel contesto della riscossione delle imposte dunque si può riconoscere una tensione a volere realizzare il più possibile un procedimento amministrativo “europeo”¹⁴⁵.

La prima normativa europea in materia di recupero infra-Stati risale al 1976¹⁴⁶ ed era relativa al recupero di fondi per l'agricoltura ed imposte doganali. Tale normativa fu dunque dapprima estesa all'Iva ed accise, nel 1979¹⁴⁷, e al recupero delle imposte sui redditi sui capitali e sui premi assicurativi, nel 2001¹⁴⁸. Una ulteriore versione di tale disciplina è stata introdotta con la direttiva 2008/55/CE del Consiglio del 28 maggio 2008, ed ha per oggetto anche il recupero di interessi, sanzioni e costi di recupero.

Il 16 marzo del 2010 il Consiglio ha adottato la direttiva ad oggi vigente, n. 2010/24/UE sulla reciproca assistenza in materia di recupero dei crediti risultanti da dazi, imposte e altre misure, prevedendo un obbligo di implementazione per gli Stati membri entro il 1° gennaio 2012. La nuova

¹⁴⁵ L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010, 109 e seguenti, rileva in generale una «marginalità della tutela del contribuente nel sistema giurisdizionale europeo», dovuta al fatto che, anche in presenza di regole tributarie di origine europea, sono le amministrazioni fiscali dei vari Stati Membri a gestire il rapporto tributario.

¹⁴⁶ Direttiva 76/308/CEE del Consiglio, del 15 marzo 1976, relativa all'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da operazioni che fanno parte del sistema di finanziamento del Fondo europeo agricolo di orientamento e di garanzia, nonché dei prelievi agricoli e dei dazi doganali.

¹⁴⁷ Direttiva 79/1071/CEE del Consiglio del 6 dicembre 1979.

¹⁴⁸ Direttiva 2001/44/CE del Consiglio del 15 giugno.

disciplina cerca in particolare di risolvere la questione relativa al riconoscimento di titoli esecutivi fra i vari ordinamenti¹⁴⁹.

Al riguardo, occorre segnalare, tuttavia, che i trattati bilaterali più recenti, stipulati sulla base del Modello Ocse, includono nel loro art. 27, rubricato “assistenza in materia di recupero delle imposte”, tale strumento di assistenza¹⁵⁰. Gli strumenti bilaterali risultano ciononostante, alla luce di uno studio recente commissionato dalla Commissione europea, meno efficienti e meno adatti allo scopo del recupero¹⁵¹.

La direttiva sull’assistenza al recupero delle imposte del 2008, nonché la direttiva del 2010 nella versione più aggiornata, prevede quattro tipi di assistenza in materia di recupero delle imposte tra Stati membri:

- scambio di informazioni su richiesta;
- notifica su richiesta nei confronti dell’interessato residente in altro Stato membro di documenti relativi al recupero delle imposte o atti giudiziari;
- recupero su richiesta;
- misure cautelari attuate nei confronti di residenti di altri stati membri su richiesta motivata di uno Stato membro.

¹⁴⁹ Per una ricognizione delle direttive che si sono succedute, P. DE CAPITANI DI VIMERCATE, *La cooperazione internazionale in materia di accertamento e riscossione*, in C. GLENDI-V. UCKMAR (a cura di), *La concentrazione della riscossione nell’accertamento*, 2011, 669, Padova.

¹⁵⁰ M.A. GRAU RUIZ, *Mutual Assistance for the recovery of tax claims*, Amsterdam, 2002.

¹⁵¹ Commissione Europea, 15 febbraio 2012, COM(2012) 58 final *Relazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento Europeo, concernente l’uso delle disposizioni per l’assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da taluni contributi, dazi, imposte ed altre misure negli anni 2009-2010*.

Prima di “accedere” agli strumenti messi a disposizione dalla direttiva sul recupero dei crediti tributari, lo Stato richiedente deve utilizzare i mezzi messi a disposizione dall’ordinamento interno¹⁵².

La richiesta della Stato deve essere trattata come una richiesta proveniente dall’amministrazione domestica dello stato richiesto.

Laddove, tuttavia, il contribuente contesti il titolo per il quale avviene il recupero, ovvero la procedura di recupero utilizzata dallo Stato richiesto, lo Stato richiedente può richiedere che l’amministrazione dello Stato richiesto prosegua comunque la procedura.

Laddove questo avvenga in ogni caso, lo stato membro richiedente sarà tenuto a risarcire i danni al contribuente vittorioso nel contenzioso celebrato nel medesimo stato, secondo le leggi dello Stato membro richiesto.

Lo Stato membro richiesto non è comunque tenuto a scambiare informazioni laddove: a) lo stato richiedente potrebbe comunque ottenere le medesime informazioni nel proprio ordinamento domestico; 2) per ragioni di ordine pubblico; 3) per ragioni di segretezza di brevetti commerciali e industriale; 4) se la pretesa è più risalente di cinque anni.

Lo Stato richiesto può in ogni caso riversare sul contribuente debitore i costi di recupero, concordemente con le proprie norme domestiche.

¹⁵² Tuttavia, l’autorità interpellata non è tenuta necessariamente ad ottemperare alla richiesta, se risulta che l’autorità richiedente non abbia esperito le abituali fonti di informazioni a sua disposizione, secondo le circostanze del caso, senza compromettere i risultati dell’inchiesta. Il novellato paragrafo 2 dell’art. 2, innestato dalla Direttiva 2004/56/CE del Consiglio, datata 21 aprile 2004, in G.U. 29 aprile 2004, n. L 127, pp. 70-72, stabilisce che l’autorità competente interpellata, per procurarsi le informazioni richieste, procede come se agisse per conto proprio o su richiesta di un’altra autorità interna.

Gli Stati membri rinunciano, nei rapporti intercorrenti tra gli stessi, alla rifusione dei costi di recupero, salvo che la procedura non abbia comportato difficoltà straordinarie.

In base ad una recentissima comunicazione adottata dalla Commissione europea¹⁵³ risulta che il numero delle richieste di assistenza alla riscossione in base alla normativa Ue, negli ultimi cinque anni, è costantemente in crescita, con particolare riguardo per le richieste aventi ad oggetto il recupero delle imposte sui redditi.

Ciò dimostra un elevato livello di efficienza ed integrazione raggiunto nei procedimenti di recupero, e nel contempo un crescente avvicinamento degli strumenti amministrativi messi a disposizione da ciascun ordinamento degli Stati membri.

Il D.lgs. 14 agosto 2012, n. 149 ha recepito in Italia, con decorrenza dal 1° gennaio 2012, la direttiva comunitaria 2010/24/UE in materia di riscossione di tributi e dazi all'interno dell'Unione europea.

Si tratta di un importante passo in avanti nella cooperazione fiscale internazionale e comunitaria tra Amministrazioni finanziarie.

Il titolo unico europeo di cui si parla nel decreto, che dovrebbe diventare uno strumento di riscossione valido in tutto il territorio comunitario, presenta ancora aspetti da chiarire sia di natura procedimentale che sostanziale, ma indubbiamente il recepimento della direttiva rappresenta un segnale forte rispetto al percorso che si è intrapreso.

Il D.Lgs. n. 149/2012 reca «le norme di mutua assistenza per il recupero dei crediti sorti nel territorio nazionale o in altro Stato membro». La procedura

¹⁵³ Cfr. relazione della Commissione al Consiglio ed al Parlamento Europeo del 2012, Com/2012/058 final, cit.

di recupero, secondo la novella, avverrà sulla base di un titolo esecutivo uniforme, riportante «il contenuto del titolo iniziale emesso dallo Stato membro richiedente che consenta l'esecuzione nello Stato membro adito».

Tale titolo esecutivo sarà notificato con un modulo standard, che costituirà l'unica base per l'esperimento dell'attività di riscossione e delle conseguenti misure cautelari. Non sarà, quindi, più necessaria la notifica della cartella di pagamento, essendo sufficiente, appunto, il “titolo unico europeo”.

La portata della novella è particolarmente ampia, riferendosi «ai tributi e ai dazi, di qualsiasi tipo, riscossi da uno Stato membro o dalle sue ripartizioni territoriali o amministrative, o per conto di essi, comprese le autorità locali, ovvero per conto dell'Unione» (cfr. l'art. 1 del decreto).

Per questa via, guardando ai tributi domestici che in passato avevano ingenerato qualche perplessità sulla loro recuperabilità all'estero, dovrebbero ora rientrare nell'ambito applicativo della normativa anche l'IRAP e le imposte locali/municipali, anche se sarà opportuno attendere idonee istruzioni operative.

Restano, invece, *expressis verbis* esclusi dall'ambito di applicazione della normativa i contributi previdenziali, le multe e «qualsiasi sanzione pecuniaria di natura penale».

L'obiettivo evidentemente è quello di dotare le Amministrazioni finanziarie dei poteri per riscuotere crediti erariali, sia per imposte dirette che indirette (anche doganali) di altri Stati.

L'Unione Europea ha un interesse primario, innanzi tutto, alla puntuale riscossione dell'IVA e dei dazi doganali, che rappresentano risorse proprie della Comunità.

Come illustrato, le prime regole in tema di riscossione erano contenute nella direttiva 76/308/CEE del 15 marzo 1976, poi definitivamente modificata dalla direttiva 2001/44/CE del 15 giugno 2001.

Quest'ultima direttiva è stata recepita nel nostro ordinamento con il D.Lgs. 9 aprile 2003, n. 69. L'art. 5, comma 1, di tale decreto stabilisce in particolare che il titolo esecutivo dello Stato comunitario richiedente ha «diretta ed immediata efficacia esecutiva» in Italia e lo equipara all'iscrizione a ruolo. Il comma 6 dello stesso art. 5 estende poi al recupero dei crediti esteri le disposizioni contenute nel d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602, e del D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, in quanto compatibili.

Tuttavia, nella vigenza di tale normativa, D.lgs. n. 69 del 2003, nonostante la (legislativamente disposta) equiparazione al “ruolo”, nelle disposizioni applicative era stata comunque prevista la trasmissione del titolo tradotto all'Ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate per la successiva iscrizione a ruolo delle somme da recuperare, con ciò di fatto subordinando la riscossione dei crediti tributari esteri alla emissione di un titolo esecutivo nazionale.

La direttiva del 2001 è successivamente confluita, unitamente alle sue modificazioni, nella direttiva 2008/55/CE del 26 maggio 2008, la quale a sua volta è stata sostituita, a far data dal 1° gennaio 2012, dalla direttiva 2010/24/UE del 16 marzo 2010 della quale il citato D.Lgs. n. 149/2012 costituisce attuazione nel nostro Paese.

Mentre, come visto, nei provvedimenti antecedenti (e ancora oggi applicabili per tutte le procedure iniziate prima del 1° gennaio 2012) alla direttiva 2010/24/UE ed al relativo decreto attuativo n. 149/2012, il procedimento era piuttosto complesso. Il titolo esecutivo estero doveva

infatti essere «omologato, riconosciuto, completato o sostituito» con un titolo che ne permetteva l'esecuzione nel territorio dello Stato adito¹⁵⁴.

La direttiva 2010/24/UE ha invece decisamente innovato, prevedendo sia l'adozione di un titolo esecutivo uniforme, sia un modulo uniforme per la notifica degli atti.

2. La peculiarità della materia della riscossione tributaria rispetto all'accertamento delle imposte

Come premesso, la necessità di riscuotere dei crediti tributari all'estero nasce come complementare rispetto all'esercizio del potere di accertamento di debiti tributari, da parte di uno Stato membro su un territorio di un altro Stato.

La mobilità sempre maggiore di persone, capitali e merci, ha reso infatti sempre più frequenti le ipotesi in cui un soggetto residente in un determinato Stato membro, realizzi un presupposto di imposta in un altro Stato (ad esempio, per via di un investimento immobiliare) in cui non è fiscalmente residente.

E' altresì possibile che avendo evaso l'imposta (diretta o indiretta) dovuta nei confronti dell'Erario dello Stato in cui non è residente, egli a seguito dell'accertamento tributario della violazione, non adempia spontaneamente alla propria obbligazione nei confronti dell'Erario.

Lo Stato che ha dunque subito la sottrazione di imposta si troverà nella posizione di dovere recuperare coattivamente il proprio credito.

¹⁵⁴ E. DELLA VALLE – E. D'ALFONSO, *La riscossione dei crediti tributari esteri e la riscossione all'estero*, in Corr. Trib., 2011, 33, 2714.

I problemi dal punto di vista della riscossione emergono sotto una duplice prospettiva:

a) innanzitutto, laddove il soggetto che si è sottratto al pagamento dell'imposta non adempia autonomamente alla pretesa tributaria sarà necessario notificare al medesimo un atto della riscossione: in tale prospettiva sarà necessario avvalersi di un atto che nella forma e nella sostanza viene riconosciuto dallo Stato ricevente. In seconda istanza, le Autorità dello Stato membro "agente" si dovranno avvalere di uno strumento, la notifica appunto, che abbia un'efficacia identica sul territorio dell'altro Stato¹⁵⁵.

b) Inoltre, laddove venga notificato l'atto che ufficialmente intima l'adempimento al soggetto, ovvero il primo atto della riscossione, ed il medesimo non adempia nei termini stabiliti, sarà altresì necessario per lo Stato agente procedere alla vera e propria attività esecutiva nei confronti del medesimo, compiendo atti di carattere autoritativo nei confronti dei suoi beni.

Dagli anzidetti elementi si può comprendere come nel contesto della cooperazione amministrativa in materia fiscale tra gli Stati membri, l'attività di riscossione costituisca materia fondamentale, anche al fine di valutare il grado di coordinamento tra le amministrazioni e la disponibilità degli Stati ad accettare delle ingerenze nel proprio ordinamento, mediante il riconoscimento di atti amministrativi posti in essere da altri Stati ma che hanno diretta efficacia sui soggetti e sui beni presenti sul territorio.

¹⁵⁵ Dalla stessa, dunque, devono discendere tutti gli effetti tipici delle notifiche in termini di presunzione di conoscenza, decorso dei termini, etc.

La riscossione dei crediti tributari è materia piuttosto delicata proprio perché comporta la subitanea rinuncia da parte di uno Stato a parte della propria sovranità¹⁵⁶. Non è l'Amministrazione dello Stato richiesto, che agisce direttamente – seppur su richiesta di un'Amministrazione straniera – e raccoglie informazioni che poi invia. In questo caso l'ordinamento richiesto, si fa piuttosto passivo rispetto all'esercizio di poteri autoritativi (di redazione dell'atto di riscossione; di notifica del medesimo) da parte dell'ordinamento richiedente.

3. La disciplina della direttiva 2010/24/UE sull'assistenza alla riscossione e la sua forza espansiva: verso l'armonizzazione degli strumenti giuridici di riscossione usati dall'Amministrazione finanziaria nel contesto europeo

La disciplina della nuova direttiva, e con essa la normativa italiana che la recepisce¹⁵⁷, agisce su due fronti che rispetto alla disciplina previgente erano considerati critici, in quanto nodi da sciogliere nei rapporti tra diverse amministrazioni: la notifica degli atti tributari e la riscossione delle imposte. In materia di notifica di documenti, la direttiva n. 24 del 2010 prevede una notevole semplificazione di tale attività, rispetto alla disciplina previgente.

La norma di riferimento infatti, art. 8, dispone innanzitutto che lo Stato richiedente possa chiedere l'assistenza alla notifica solo quando non sia

¹⁵⁶ Ulteriore questione delicata nell'ambito della riscossione europea dei crediti tributari, rileva per quanto riguarda la tutela del contribuente nel contesto del procedimento, per la quale si rinvia al capitolo IV del presente lavoro, nonché per una analisi approfondita, A. DI PIETRO, *La collaborazione comunitaria nell'accertamento e nella riscossione: la tutela del contribuente*, in C. GLENDI – V. UCKMAR, *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, 639, cit.

¹⁵⁷ D.lgs. 14 agosto 2012, n. 149.

autonomamente in grado di procedere alla notifica conformemente alle norme dello Stato in cui la stessa deve essere effettuata, ovvero laddove l'attività di notifica così svolta possa comportare una procedura troppo gravosa.

L'assistenza alla notifica è uno strumento che viene dunque usato in subordine rispetto alla procedura canonica, secondo le leggi dello Stato richiedente.

Tale previsione, contenuta nel comma 1 dell'art. 8, è di particolare interesse alla fine del presente studio. Se da una parte infatti cristallizza il principio di sussidiarietà in tale materia, nella fattispecie il ricorso al criterio dell'assistenza invece che alla legge domestica sulla notifiche, dall'altra anch'essa comporterà, quantomeno da parte degli ordinamenti più volenterosi e più interessati alla riscossione di crediti all'estero, una progressiva omologazione della procedura.

La disciplina della notifica degli atti tributari che devono essere notificati al contribuente è contenuta nell'ordinamento italiano all'art. 60 del d.p.r. n. 600 del 1973, che rimanda all'art. 137 del codice di procedura civile. La norma tuttavia introduce alcune eccezioni alla disciplina dell'art. 137, in particolare laddove consente che la notificazione sia fatta dal messo comunale ovvero da messi speciali autorizzati dall'Ufficio delle imposte. Non è pertanto necessario, secondo la disciplina speciale del d.p.r. n. 600/1973, procedere alla notifica tramite Ufficiali giudiziari.

I commi 3 e 4 dell'art. 60 disciplinano la fattispecie specifica di notifica degli atti amministrativi tributati a soggetti non residenti, disponendo che: «Salvo quanto previsto dai commi precedenti ed in alternativa a quanto stabilito dall'articolo 142 del codice di procedura civile, la notificazione ai

contribuenti non residenti è validamente effettuata mediante spedizione di lettera raccomandata con avviso di ricevimento all'indirizzo della residenza estera rilevato dai registri dell'Anagrafe degli italiani residenti all'estero o a quello della sede legale estera risultante dal registro delle imprese di cui all'articolo 2188 del codice civile. In mancanza dei predetti indirizzi, la spedizione della lettera raccomandata con avviso di ricevimento è effettuata all'indirizzo estero indicato dal contribuente nelle domande di attribuzione del numero di codice fiscale o variazione dati e nei modelli di cui al terzo comma, primo periodo. In caso di esito negativo della notificazione si applicano le disposizioni di cui al primo comma, lettera e)»

«(...) La notificazione ai contribuenti non residenti è validamente effettuata ai sensi del quarto comma qualora i medesimi non abbiano comunicato all'Agenzia delle entrate l'indirizzo della loro residenza o sede estera o del domicilio eletto per la notificazione degli atti, e le successive variazioni, con le modalità previste con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate. La comunicazione e le successive variazioni hanno effetto dal trentesimo giorno successivo a quello della ricezione»¹⁵⁸.

¹⁵⁸ Il comma 3 dell'art. 60 è stato introdotto dall'art. 2, comma 1, lett. a), del d.l. 25 marzo 2010, n. 40, convertito con modificazioni, nella legge 22 maggio 2010, n. 73.

La novità normativa in menzione, che espressamente si riferisce all'applicabilità alla procedura di notifica a soggetti non residenti dell'art. 142 c.p.c., si pone a chiusura della vicenda di incostituzionalità che aveva riguardato l'art. 60, comma 1 lett. f) (nonché l'art. 58, commi 1 e 2 del d.p.r. n. 600 del 1973 e l'art. 26, ult. comma, del d.p.r. n. 602 del 1973) laddove escludeva l'applicabilità dell'art. 142 c.p.c. alla notifica a soggetti non residenti in ambito tributario.

Con la sentenza n. 366 del 2007 i giudici costituzionali, trovandosi a dover scrutinare le norme tributarie nell'assetto precedente alla novella introdotta dal D.L. n. 223/2006, richiamando altre proprie pronunce - da ultimo la n. 360 del 19 dicembre 2003 - hanno avuto modo di affermare che l'esigenza di garantire al destinatario dell'atto da notificare l'effettiva possibilità di una tempestiva conoscenza dell'accertamento notificato e, quindi, l'esercizio del suo diritto di difesa, costituiscono un limite inderogabile alla discrezionalità del legislatore.

Ai sensi di tale disposizione, solo in via residuale si applicherà la disciplina prevista dall'art. 60, comma 1, del d.p.r. n. 600/1973, che rimanda all'art. 137 c.p.c., il quale prevede l'affissione dell'avviso del deposito all'albo della casa comunale dell'ultimo domicilio conosciuto¹⁵⁹.

Per il giudice delle leggi, gli artt. 58, commi 1 e 2, secondo periodo, e 60, comma 1 lettere c), e) ed f) del d.p.r. 600/1973, censurati dai giudici tributari rimettenti, violano detto limite, perché, «(...)equiparando la situazione del contribuente residente all'estero e iscritto nell'AIRE a quella del contribuente che non ha abitazione, ufficio o azienda nel comune del domicilio fiscale, impongono di eseguire le notificazioni a lui destinate solo mediante il deposito di copia dell'atto nella casa comunale e l'affissione dell'avviso di deposito nell'albo dello stesso comune».

Il sistema normativo, prosegue la Corte, non garantisce «(...) al notificatario non più residente in Italia l'effettiva conoscenza degli atti a lui destinati, senza che a tale diminuita garanzia corrisponda un apprezzabile interesse dell'amministrazione finanziaria notificante a non subire eccessivi aggravii nell'espletamento della procedura notificatoria».

Invece, le modalità di notificazione previste in via generale dall'articolo 142 del Codice di procedura civile – continua la Corte – assicurerebbero al notificatario l'effettiva conoscenza dell'atto a lui destinato, imponendo all'Amministrazione finanziaria di espletare la non troppo gravosa procedura di notifica presso la residenza estera risultante dall'AIRE.

I giudici hanno poi affermato, *incidender tantum*, che il legislatore nel 2006 ha inteso “limitare” l'inconveniente, modificando il regime della notifica degli atti tributari ai cittadini italiani residenti all'estero.

Pur non entrando nel merito della costituzionalità dell'interpolazione effettuata - estranea al pronunciamento - la Corte costituzionale non si è potuta esimere dal rilevare che il legislatore ha seguito la “diversa via” (rispetto all'art. 142 C.p.c.) della spedizione a “mezzo di lettera raccomandata con avviso di ricevimento” dell'atto tributario all'indirizzo estero che il contribuente ha facoltà di comunicare al competente ufficio locale.

Ha chiarito che in tal modo, nel caso di iscrizione del contribuente all'AIRE, l'applicazione della disciplina censurata dal giudice rimettente resta circoscritta all'ipotesi in cui il contribuente abbia omissso di indicare al competente ufficio locale l'indirizzo estero per la notificazione degli atti tributari.

La Corte ha concluso per l'illegittimità costituzionale del dettato normativo «...nella parte in cui prevede, nel caso di notificazione a cittadino italiano avente all'estero una residenza conoscibile dall'amministrazione finanziaria in base all'iscrizione all'AIRE, che le disposizioni contenute nell'art. 142 del codice di procedura civile non si applicano».

¹⁵⁹ E' stata invero affermata la irragionevole disparità introdotta dalla norma, laddove al comma 3, prevede che la modalità di notifica ivi disciplinata possa essere svolta solo nei confronti dei soggetti iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (Aire). Cfr. A.

La medesima disciplina è ribadita dall'art. 26 del d.p.r. n. 602 del 1973 per quanto attiene la notifica della cartella esattoriale e dunque di un atto che attiene strettamente l'attività di riscossione, il quale, fatte le dovute differenze tra autorità coinvolte – amministrazione fiscale da un lato e agente della riscossione dall'altro – fa riferimento all'art. 60¹⁶⁰.

Nel d.p.r. n. 600 del 1973 vi è un'ulteriore norma, art. 60-*bis*¹⁶¹, che disciplina l' "assistenza per le richieste di notifica tra le autorità competenti degli Stati membri dell'Unione Europea".

Tale norma prevede che l'Amministrazione finanziaria può chiedere all'autorità competente di un altro Stato membro di notificare atti al destinatario, secondo le norme sulla notificazione dei corrispondenti atti vigenti nello Stato interpellato.

L'art. 60-*bis* è inserito nella disciplina relativa all'accertamento delle imposte dirette e riguarda esclusivamente la notifica di atti amministrativi in tale settore. La disposizione è stata introdotta nel 2005 in attuazione della direttiva 2003/93/CE relativa alla reciproca assistenza fra le autorità

BUCCISANO, *L'assistenza amministrativa internazionale dall'accertamento alla riscossione dei tributi*, Bari, 2014, 179.

¹⁶⁰ A questo proposito, il d.lgs. 14 agosto 2012, n. 149, prevede espressamente all'art. 8 che «3. Qualora si verifichino i presupposti di cui al comma 1, su domanda dell'autorità richiedente dell'altro Stato membro, gli uffici di collegamento secondo le competenze previste dall'articolo 3, comma 3, e in base alle norme di legge in vigore nel territorio nazionale, notificano, anche avvalendosi delle proprie strutture territoriali, al destinatario tutti i documenti, anche di natura giudiziaria, concernenti i crediti di cui all'articolo 1, comma 2, o il loro recupero, prodotti dallo Stato membro in cui ha sede l'autorità richiedente, accompagnati dal modulo standard di notifica. 4. L'ufficio di collegamento indicato dall'articolo 3, comma 3, lettera d), per le notifiche pervenute dall'autorità richiedente dell'altro Stato membro si avvale degli agenti della riscossione del Gruppo Equitalia S.p.a., che eseguono l'attività di notifica secondo le disposizioni dell'articolo 26 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e la effettuano, all'indirizzo indicato dal suddetto ufficio, entro il termine indicato nel modulo standard di notifica».

¹⁶¹ Inserito dall'art. 1, comma 1, lett. c), del d.lgs. 19 settembre 2005, n. 215.

competenti degli Stati membri dell'Unione europea, che modificava l'allora vigente direttiva n. 799 del 1977¹⁶².

A questo proposito si ritiene che l'art. 60-*bis* non subirà modifiche a seguito dell'attuazione di tale ultima direttiva nel nostro ordinamento, dal momento che la lettera dell'art. 13, che nella direttiva n. 16 del 2011 disciplina la notifica, è esattamente identica alla vecchia norma.

Cionondimeno, la disposizione in esame fa sorgere non poche questioni riguardo alla sua effettiva applicazione, nonché con riferimento all'integrazione rispetto ad altre norme dell'ordinamento, anche europeo.

Una questione in particolare risulta meritevole di analisi critica allo scopo del presente studio.

La norma, così come la corrispondente disposizione della direttiva comunitaria, fa espresso riferimento alla «notificazione dei corrispondenti atti vigenti nello Stato membro interpellato».

Tale locuzione, con tutta evidenza, porta con sé l'auspicio, che si dovrà realizzare nei fatti – in una prospettiva di ulteriore evoluzione della cooperazione amministrativa tra gli Stati – di una rete di coordinamento che porti a stilare degli elenchi di atti amministrativi analoghi, nei vari ordinamenti.

Si dovrà andare dunque oltre l'esame caso per caso, che ad oggi l'Amministrazione attua, facendo riferimento alla sostanza dell'atto prevista dallo Stato interpellato, a confronto con l'atto da notificare dello Stato interpellante.

¹⁶² D.lgs. 19 settembre 2005, n. 215, art. 1, comma 1, let. c).

Tale analisi si dimostra particolarmente complessa, laddove si ponga mente alle differenti ed eterogenee categorie di atti amministrativi – tributari che esistono nel nostro ordinamento¹⁶³.

Anche la normativa testé analizzata può essere letta tuttavia nella prospettiva del perseguimento del massimo coordinamento possibile tra le amministrazioni, in funzione di un più snello funzionamento della prassi amministrativa in Europa, a vantaggio della lotta all'evasione, e dunque del pubblico erario, e degli stessi cittadini europei.

Il riconoscimento reciproco, che ha alla base anche uno studio approfondito delle pratiche amministrative, comporterà una sempre maggiore omologazione degli atti che vengono posti in essere, nonché – si presume – delle modalità di notifica.

Ciò andrà a vantaggio, indubbiamente, anche di alcuni vuoti di tutela che ad oggi si possono creare laddove sorgano delle questioni legate a vizi di notifica.

Sarà infatti il giudice dello Stato richiedente a dover giudicare i vizi dell'atto adottato dall'autorità fiscale nazionale, ma notificato dall'autorità dello Stato estero richiesto.

¹⁶³ Vi sono infatti atti amministrativi di accertamento delle imposte dirette (di cui all'art. 42 e seguenti, del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 "Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi"), atti di accertamento delle imposte indirette (di cui al d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633 "Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto"), avvisi di accertamento che in materia di imposte dirette e indirette contengono anche l'intimazione ad adempiere, e dunque il primo atto della riscossione (di cui all'art. 29 del d.l. n. 78 del 2010 conv. in l. n. 122 del 2010), atti di riscossione derivanti da iscrizione a ruolo delle imposte dovute, ovvero le c.d. cartelle esattoriali (di cui all'art. 25, d.p.r. n. 602 del 1973). Per la notifica di ciascuno di questi atti – o almeno per quanto riguarda gli atti di accertamento, se si fa riferimento al solo art. 60-*bis* – l'Amministrazione dovrà trovare degli atti corrispondenti in ciascuno Stato in cui si vorrà procedere alla notifica avvalendosi della procedura di assistenza.

In tale contesto si giungerebbe alla paradossale, e giuridicamente inaccettabile conclusione, secondo la quale il giudice dello Stato richiedente adito si troverebbe a dover giudicare la fattispecie ai sensi di una normativa straniera, applicando dunque una fonte di legge che non è inclusa nel catalogo domestico delle fonti del diritto.

Laddove, viceversa, si affermasse la competenza del giudice dello Stato richiesto, si creerebbe una ipotetica e altrettanto inaccettabile situazione di sdoppiamento di competenze, per cui il giudice dell'atto e della notifica apparterrebbero a due ordinamenti diversi, con ipotetico – ed insanabile – contrasto di giudicati.

E' da considerare, dunque, in maniera assolutamente favorevole non solo una omologazione della tipologia degli atti, ma altresì dei procedimenti di notificazione.

Nella disciplina relativa alla riscossione delle imposte, vi è una ulteriore previsione che semplifica notevolmente l'attività di assistenza alla notifica da parte degli Stati membri, consentendo di evitare i problemi attuali e i costi di traduzione e di riconoscimento di titoli esecutivi stranieri.

Il regolamento Ue n. 1189 del 2011, che detta le disposizioni attuative della direttiva n. 24 del 2010 sulla cooperazione in materia di riscossione¹⁶⁴, ha infatti introdotto all'art. 2 il “modulo standard di notifica”, mediante il quale si forniscono alle autorità dello Stato adito tutte le informazioni necessarie in relazione alla notifica del documento¹⁶⁵.

¹⁶⁴ In particolare in attuazione degli artt. 8, 12, 13, 15, 16 e 21, della direttiva n. 24 del 2010.

¹⁶⁵ Cfr. art. 7, comma 3, del d.lgs. n. 149 del 2012. Il rapporto tra notificazione secondo le regole che negli Stati disciplinano la notifica di atti a soggetti non residenti, ovvero facendo riferimento alla normativa europea sull'assistenza alla notifica, è regolato dal

Non solo. Fondamentale nel contesto di una profonda evoluzione in senso unitario di un vero e proprio procedimento amministrativo europeo, è l'introduzione da parte della direttiva di un ulteriore "strumento comune" nel contesto della procedura di riscossione, ovvero il titolo uniforme per l'esecuzione.

Ciò rappresenta un elemento di grandissima importanza al fine dell'analisi condotta, in quanto significa che tramite il riconoscimento di un titolo esecutivo comune, che non ha bisogno di ulteriore vaglio da parte dell'autorità amministrativa dello Stato ricevente, si consente all'Amministrazione attrice del procedimento, di porre in essere atti che hanno un effetto diretto sulle situazioni giuridiche soggettive disciplinate o regolamentate da altri ordinamenti ¹⁶⁶.

principio di sussidiarietà, così come espressamente previsto all'art. 8 della direttiva in esame.

¹⁶⁶ Anche le convenzioni internazionali prevedono delle disposizioni *ad hoc* per la riscossione delle imposte.

La convenzione Consiglio d'Europa/Ocse (c.d. "Maat", per la cui analisi si rinvia al capitolo I del presente lavoro), contiene una norma specifica, art. 11 in materia di "*assistance in recovery of tax claims*"). Il recupero delle imposte è infatti considerato un completamento indispensabile alla cooperazione finalizzata all'accertamento dei tributi. Secondo la disciplina del Maat, del resto molto simile a quella prevista dalla normativa europea più risalente (Dir. 76/308/CEE), la richiesta di assistenza è ammessa solo laddove vi sia un titolo esecutivo emesso dall'autorità richiedente, e per il recupero di un credito tributario non contestato.

Un ulteriore punto di riferimento in materia è costituito dall'art. 27 del Modello Ocse contro le doppie imposizioni. Seppure non direttamente legata all'oggetto del Modello Ocse, ovvero la doppia imposizione, l'assistenza alla riscossione è considerata quale strumento indispensabile alla lotta all'evasione e alla frode fiscale. La norma peraltro ha un ambito di applicazione notevolmente esteso, non essendoci limiti né di carattere soggettivo (può essere richiesta assistenza a prescindere dalla residenza del contribuente in uno dei due Stati), né di carattere oggettivo (può essere richiesta assistenza per il recupero di qualsiasi tipo di tributo). Il limite imposto dal modello è che il titolo in base al quale si proceda sia divenuto definitivo in base alla legislazione dello Stato richiedente. Ulteriore prova dell'interesse che la materia suscita anche in ambito internazionale è che la stessa Ocse ha predisposto nel 2007 una guida al funzionamento dell'assistenza internazionale in materia di riscossione delle imposte, contenente indicazioni per il

Un primo tentativo in questo senso era stato effettuato nel 2001, quando è stata adottata la direttiva 2001/44/CE del Consiglio¹⁶⁷. In quel momento, l'obiettivo era già quello di consentire un recupero più efficace ed efficiente dei crediti, facendo sì che lo strumento che consente il recupero del credito venisse considerato, in linea di principio, come uno strumento dello Stato membro interpellato. Tale approccio era in linea con gli obiettivi in ambito civile, commerciale e penale, in conformità agli orientamenti stabiliti dal Consiglio europeo nella riunione di Tampere del 15 e 16 ottobre 1999, nella quale venne dichiarato che il rafforzamento del reciproco riconoscimento delle decisioni giudiziarie e delle sentenze faciliterebbe la cooperazione tra le autorità e contribuirebbe alla certezza del diritto nell'Unione europea¹⁶⁸. All'epoca, è parso tuttavia evidente che questo principio non poteva essere ancora pienamente applicato e la direttiva 2001/44/CE prevedeva ancora che il titolo esecutivo per il recupero del credito potesse essere, all'occorrenza e secondo le disposizioni in vigore nello Stato membro in cui ha sede l'autorità adita, omologato, riconosciuto, completato o sostituito con un titolo che ne autorizzasse l'esecuzione nel territorio di detto Stato membro. Nel quadro della nuova direttiva, l'adozione di uno strumento uniforme da utilizzare per le misure esecutive nello Stato membro interpellato, nonché l'adozione di un modello standard uniforme per la

perfezionamento dello strumento: *Manual on the implementation of assistance in tax collection* del 26 gennaio 2007.

¹⁶⁷Direttiva 2001/44/CE del Consiglio, del 15 giugno 2001, GU L 175 del 28 giugno 2001, pag. 17.

¹⁶⁸Cfr. il progetto di programma del Consiglio di misure relative all'attuazione del principio del riconoscimento reciproco delle decisioni in materia civile e commerciale (GU C 12 del 15.1.2001, pag. 1) e il programma del Consiglio di misure per l'attuazione del principio del reciproco riconoscimento delle decisioni penali (GU C 12 del 15.1.2001, pag. 10).

notifica di strumenti e decisioni relativi al recupero del credito, dovrebbero risolvere i problemi di riconoscimento e traduzione degli atti emanati da un altro Stato membro¹⁶⁹.

Il titolo uniforme è compilato sulla base di un modello che è allegato al regolamento di esecuzione della direttiva n. 24 del 2010¹⁷⁰.

Deve contenere il riferimento al documento iniziale, nella lingua dello Stato membro adito, e deve contenere le indicazioni minime relative all'identificazione del credito e del titolo iniziale, nonché del debitore¹⁷¹.

Con riferimento all'esecuzione della domanda di recupero del credito estero, l'autorità si comporta come se fosse un credito interno, applicando tutte le regole domestiche al caso di specie¹⁷².

La direttiva in materia di cooperazione ed assistenza al recupero di dazi, imposte e crediti risultanti da altre misure contiene dunque una disciplina notevolmente avanzata, che è stata un importante spunto per lo strumento di cooperazione, questa volta all'accertamento delle imposte dirette, approvato l'anno successivo.

Una ulteriore, fondamentale, novità relativa all'estensione del campo di applicazione alla totalità delle imposte e dei dazi riscossi negli Stati membri,

¹⁶⁹ Cfr., riguardo all'analisi dei vantaggi derivanti dall'introduzione di un titolo uniforme per l'esecuzione Relazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento Europeo, concernente l'uso delle disposizioni per l'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da taluni contributi, dazi, imposte ed altre misure negli anni 2009-2010, Com. 2012/058/final.

¹⁷⁰ Cfr. Reg. Ue n. 1189/2011, *Uniform instrument permitting enforcement*, art. 16, all. II.

¹⁷¹ Cfr. P. MASTELLONE, *L'attuazione della pretesa impositiva in territorio straniero*, in R. CORDEIRO GUERRA (a cura di), *Diritto Tributario Internazionale*, Padova, 2012, 296.

¹⁷² Non si applicano tuttavia le cause di prelazione previste per i crediti sorti nello Stato membro adito, fatto salvo, laddove queste vengano applicate, il rinvio al principio di reciprocità.

Le norme sulla prescrizione che dovranno essere applicate sono quelle proprie dello Stato titolare del credito. Cfr. artt. 13 e 19 della Direttiva n. 24 del 2010.

semplificherà notevolmente il lavoro delle autorità fiscali: la stessa serie di disposizioni può ora essere applicata a tutte le richieste di recupero fiscale. Ciò permette alle suddette autorità di evitare le difficoltà derivanti dall'applicazione di diversi accordi e modalità, ciascuno con diverse possibilità, condizioni, modalità e metodi di comunicazione.

Per quanto riguarda le controversie che nascono da contestazioni dei contribuenti con riferimento al procedimento di riscossione, la giurisdizione resta strettamente ancorata a quello dello Stato membro che ha la titolarità del credito, che adotta l'atto, ovvero che materialmente attua la notifica.

Pertanto, le questioni inerenti il credito, il titolo, o la notifica effettuata dall'autorità richiedente, rientrano nella competenza degli organi giurisdizionali dello Stato richiedente. Le controversie concernenti le misure esecutive adottate o le notifiche effettuate dall'autorità competente dello Stato membro adito rientrano nella giurisdizione degli organi di tale Stato¹⁷³.

In materia di tutela cautelare, sulle regole domestiche di ciascuno Stato prevale la più prudente norma sancita dall'art. 14, par. 4, della Direttiva, secondo cui l'Autorità adita è tenuta a sospendere la riscossione per quanto riguarda la parte contestata del credito in attesa della decisione del giudice competente in materia.

Invero, le ipotesi di sospensione successive all'avvio della cooperazione al recupero di imposte in altri Stati membri non sono particolarmente frequenti, in quanto gli Stati richiedenti, attestandosi su un approccio prudenziale, preferiscono proporre domanda di assistenza nel momento in cui il titolo – ovvero la cartella – è divenuto definitivo.

¹⁷³ Così A. BUCCISANO, *Assistenza internazionale dall'accertamento alla riscossione dei tributi*, op.cit., 186. Cfr. art. 14 della Direttiva.

Il discorso non è differente con riguardo, nel nostro ordinamento, per le imposte (ovvero imposte sui redditi, Iva e Irap) per le quali l'art. 29, del d.l. 31 maggio 2010, n. 78, convertito con art. 1, comma 1, della legge 30 luglio 2010, n. 122, ha introdotto la disciplina interna della “concentrazione della riscossione nell'accertamento”.

La riscossione di tali imposte non comporta più l'iscrizione a ruolo, l'affidamento al concessionario della riscossione, e la notifica della cartella di pagamento.

Il primo atto di riscossione è infatti contenuto nello stesso avviso di accertamento, notificato a cura dell'Amministrazione finanziaria, che intima al contribuente l'adempimento¹⁷⁴.

Nonostante tale disciplina non sia stata integrata con la normativa di attuazione della direttiva n. 24, nonostante sia anteriore al decreto legislativo approvato nel 2011, le modalità di applicazione della cooperazione in materia di riscossione saranno esattamente le medesime, con riferimento in particolare alla sospensione¹⁷⁵.

¹⁷⁴ Si rinvia sulla questione a: F. TESAURO, *L'avviso di accertamento con efficacia esecutiva*, in *Giur. It.*, 2012, 966; E. MARELLO, *L'accertamento tributario esecutivo, ambito di applicazione e profili generali*, in *Giur. It.*, 2012, 966 e ss; G. GAFFURI, *Aspetti critici della motivazione relativa agli atti d'imposizione e l'esecutività degli avvisi di accertamento*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2011, 597; A. CARINCI, *Prime considerazioni sull'avviso di accertamento “esecutivo” ex Dl 78/2010*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2011, 159 e ss.; A. GIOVANNINI, *Riscossione in base al ruolo e agli atti di accertamento*, in *Rass. Trib.*, 2011, 22 e ss; F. TUNDO, *L'avviso di accertamento quale atto della riscossione*, in *Corr. Trib.*, 2010, 2693 e ss.

¹⁷⁵ Cfr. in proposito G. INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Bari, 2012, 62, e A. DI PIETRO, *La collaborazione comunitaria nell'accertamento e nella riscossione: la tutela del contribuente*, in C. GLENDI-V. UCKMAR, *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011, 650.

Sarà sufficiente infatti, anche in questo caso, l'impugnazione dell'avviso di accertamento, affinché venga sospesa la richiesta di recupero delle imposte all'estero¹⁷⁶.

4. Incremento della riscossione delle imposte a seguito dell'utilizzo degli strumenti di cooperazione amministrativa all'accertamento e alla riscossione

I passi in avanti, svolti in materia di riscossione delle imposte negli Stati membri, dimostrano il corretto e concreto funzionamento degli strumenti posti in essere, nonché una sentita esigenza da parte degli Stati di una sempre maggiore integrazione in tale settore, confermata dalla crescente applicazione delle direttive.

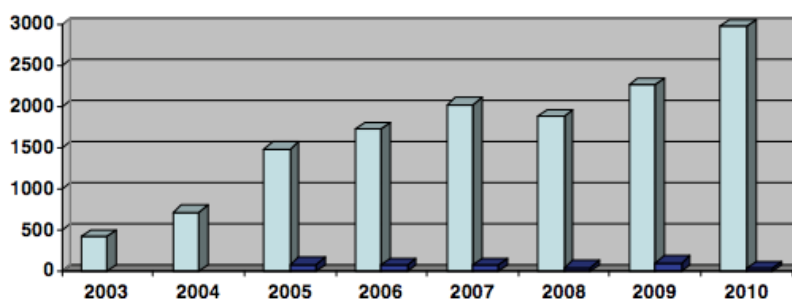
Peraltro, proprio l'effettiva riscossione delle imposte, e dunque il contenimento di fenomeni di evasione, dimostra l'efficacia della disciplina europea.

Il progressivo costituirsi di un procedimento amministrativo tributario, avente caratteri sempre più comuni, e di una sorta di Amministrazione Europea, non è infatti fine a sé stesso, ma deve essere inquadrato sia nell'ottica di un sempre più lineare funzionamento del mercato e del sistema economico europeo, sia nella prospettiva della lotta all'evasione e all'elusione fiscale che la totale apertura delle barriere tra gli Stati e l'applicazione delle libertà fondamentali possono comportare come conseguenza negativa.

¹⁷⁶ Sarà con tutta evidenza eliminato, nel caso di specie, il coinvolgimento di Equitalia, dal momento che non verrà più coinvolta nella riscossione di tali imposte per le quali non vi sarà più una iscrizione a ruolo.

Invero, dalle statistiche fornite dagli Stati membri emerge un aumento del numero di richieste di assistenza in base alla normativa UE (cfr. prima colonna grafico “A”). Risulta inoltre che l’uso del quadro legislativo UE è molto più generalizzato tra Stati membri di quanto lo sia l’impiego di altri accordi o meccanismi di assistenza reciproca in materia di recupero. Negli anni 2005-2010 è infatti diminuito il ricorso ad altre soluzioni di assistenza reciproca tra Stati membri (cfr. seconda colonna grafico “A”).

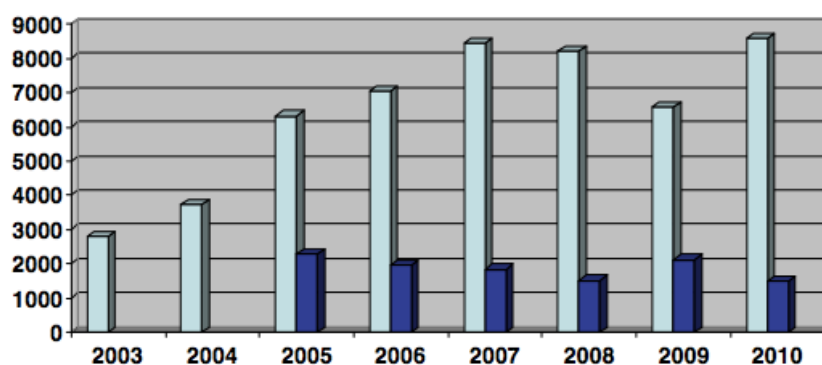
“A”: Andamento delle richieste di scambio di informazioni¹⁷⁷



Nel contempo, a fronte dell’introduzione della nuova direttiva, è possibile notare un progressivo aumento delle richieste di recupero, successivamente al 2007 (cfr. grafico “B”). Anche da tale grafico emerge che il ricorso alla normativa Ue risulta più generalizzato rispetto all’uso di altri strumenti, in particolar modo di diritto internazionale (seconda colonna grafico “B”).

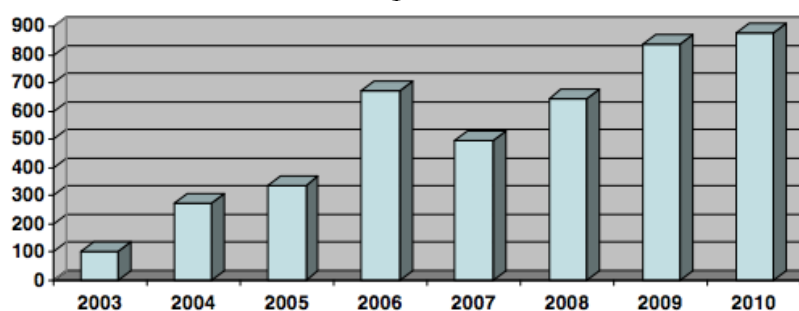
“B”: Andamento delle richieste di recupero

¹⁷⁷ Dati Eurostat, reperibili in Commissione Europea, 15 febbraio 2012, COM(2012) 58 final *Relazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento Europeo, concernente l’uso delle disposizioni per l’assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da taluni contributi, dazi, imposte ed altre misure negli anni 2009-2010*, cit.



Anche l'andamento delle somme effettivamente recuperate indica una tendenza all'aumento. Rispetto agli importi recuperati nel 2003 (100%), gli importi recuperati sono aumentati a quasi l'840% nel 2009 e a quasi l'880% nel 2010 (cfr. grafico "C").

"C": Andamento delle somme recuperate



CAPITOLO IV

LA COOPERAZIONE AMMINISTRATIVA IN MATERIA TRIBUTARIA

COME STRUMENTO DI POTENZIAMENTO DELLE GARANZIE

PROCEDIMENTALI DEL CONTRIBUENTE NELLA DIMENSIONE EUROPEA

1. Le garanzie dei contribuenti nel procedimento di cooperazione tra le amministrazioni tributarie: le lacune della normativa positiva e integrazione negativa

Lo scopo principale della disciplina in materia di scambio di informazioni, nella prospettiva dell'amministrazione finanziaria, è quello di reperire degli elementi probatori, da utilizzare nel procedimento amministrativo, al fine di verificare se il contribuente soggetto ad accertamento ha sottratto o meno materia imponibile.

Le informazioni raccolte costituiranno dunque le prove che motiveranno l'avviso di accertamento che verrà notificato al contribuente.

L'effetto sarà quello di una vera e propria parificazione giuridica delle prove che vengono raccolte all'estero mediante lo strumento della cooperazione,

con le prove che vengono raccolte all'interno dello Stato, seguendo le norme domestiche del procedimento amministrativo tributario.

Sarà necessario dunque, in una prospettiva di tutela del contribuente, riconoscere al medesimo le stesse garanzie che gli verrebbero riconosciute nell'ordinamento domestico, anche laddove si operi in un altro ordinamento¹⁷⁸.

Il punto di riferimento iniziale dunque, per le tutele che il contribuente potrà invocare, sarà senza dubbio il sistema normativo di riferimento del paese che ha la titolarità del credito tributario, che dunque sarà attore del procedimento, e che al termine del medesimo emetterà l'atto amministrativo di accertamento.

La parificazione giuridica delle prove raccolte all'interno del territorio, e all'esterno, deve procedere parallelamente ad una vera e propria parificazione delle tutele procedurali riconosciute ai soggetti contribuenti.

In tale contesto, soprattutto in un ottica di perfezionamento dei procedimenti tributari all'interno degli Stati membri, mediante il riconoscimento di maggiori garanzie e spazi di contraddittorio tra contribuente e amministrazione, è indubbio l'apporto della sistematizzazione positiva di un procedimento amministrativo europeo¹⁷⁹.

¹⁷⁸ Sulle garanzie del contribuente nel corso del procedimento tributario cfr. ampiamente C. CALIFANO, *Principi comuni e procedimento tributario: dalle tradizioni giuridiche nazionali alle garanzie del contribuente*, in Riv. Dir. Trib., 2004, I, 993 e F. TUNDO, *La partecipazione del contribuente alla verifica tributaria*, Padova, 2012, 35 e ss.

¹⁷⁹ Vi sono peraltro delle norme che devono essere necessariamente applicate da qualsiasi amministrazione nell'esercizio dei propri poteri, e che costituiscono, *in nuce*, i principi fondamentali del procedimento amministrativo tributario cui è soggetto "l'ideale Amministrazione finanziaria europea". Occorre fare infatti riferimento all'art. 8, della Convenzione Europea dei diritti dell'Uomo, ("Cedu" firmata a Roma il 4 novembre 1950), il quale – dopo aver sancito il diritto fondamentale al rispetto della vita privata e

Si pensi al caso in cui l'amministrazione italiana si dovesse trovare a compiere degli accertamenti nei confronti di un contribuente residente in un altro paese membro, dove tuttavia non viene riconosciuto – ipoteticamente – il diritto di partecipazione nella fase istruttoria.

Le attività di verifica, secondo la direttiva n. 16 del 2011, sono svolte secondo la disciplina dello Stato richiesto e dai suoi funzionari. Le informazioni trasferite andranno poi a costituire le prove per l'avviso di accertamento notificato dall'Italia.

Giudice naturale, tenuto a valutare la legittimità dell'avviso di accertamento – laddove la contestazione nei confronti del medesimo dovesse sfociare in un ricorso giurisdizionale – sarà quello italiano, dinanzi al quale il contribuente potrà impugnare l'atto impositivo¹⁸⁰.

Il problema potrebbe sorgere laddove il contribuente voglia fare valere in tale sede dei vizi procedimentali, per la parte di accertamento che ha avuto

familiare, del domicilio e della corrispondenza – ammette deroghe soltanto nel rispetto del principio di legalità (devono essere previste dalla legge) e dei tre sotto-principi del principio di proporzionalità in senso ampio: quello di idoneità (utilità dell'ingerenza al perseguimento di un fine specifico), quello di necessità (necessità dell'ingerenza per l'ordine pubblico, la sicurezza nazionale, il benessere economico del paese, la prevenzione dei reati, la protezione della salute o della morale, la protezione dei diritti e delle libertà altrui) e quello di bilanciamento (la misura deve essere proporzionata sia al generale parametro della «società democratica», sia allo scopo legittimamente perseguito) (cfr. G. UBERTIS, *Principi di procedura penale europea. Le regole del giusto processo*, Milano, 2009, 127). All' art.52, par. 1, la Cedu sancisce espressamente il principio di proporzionalità: «Eventuali limitazioni all'esercizio dei diritti e delle libertà riconosciuti dalla presente Carta devono essere previste dalla legge e rispettare il contenuto essenziale di detti diritti e libertà. Nel rispetto del principio di proporzionalità, possono essere apportate limitazioni solo laddove siano necessarie e rispondano effettivamente a finalità di interesse generale riconosciute dall'Unione o all'esigenza di proteggere i diritti e le libertà altrui».

¹⁸⁰ Il giudice italiano potrà conoscere infatti dei vizi dell'atto impositivo, salvo i vizi di notifica che dovranno essere eventualmente fatti valere davanti all'autorità giudiziaria dello Stato in cui è avvenuta la notifica stessa.

luogo nello Stato estero. Si può addurre come esempio la violazione della durata delle verifiche, così come prevista nell'art. 12, (rubricato “Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali”) della L. 27/07/2000, n. 212 (“Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente” anche “Statuto dei diritti del contribuente”), laddove una norma simile potrebbe non essere presente nell'ordinamento dello Stato richiesto¹⁸¹.

La procedura di cooperazione, e dunque l'accertamento tributario, oltre che rispettare i vincoli previsti dal diritto comunitario, deve svolgersi nell'osservanza delle disposizione di diritto interno¹⁸².

La conseguenza è che il contribuente potrà esigere tutela contro una lamentata lesione dei propri diritti secondo le procedure previste dall'ordinamento giuridico di appartenenza, ovvero dall'ordinamento giuridico nell'ambito del quale subisce l'indagine istruttoria¹⁸³.

Sarà con tutta evidenza difficile – in un caso simile – per il giudice valutare la legittimità dell'atto alla luce della normativa italiana: il medesimo infatti, ipoteticamente illegittimo alla luce dell'ordinamento domestico, potrebbe non esserlo per la normativa dell'ordinamento in cui si attua materialmente la verifica.

¹⁸¹ Cfr. A. FANTOZZI, *La violazione del contraddittorio e l'invalidità degli atti tributari*, in A. BODRITO – A. CONTRINO – A. MARCHESELLI (a cura di), *Consenso equità ed imparzialità nello Statuto del contribuente*, Torino, 212, 479 e ss.

¹⁸² Cfr. L. DEL FEDERICO, *Scambio di informazioni fra autorità e tutela del contribuente: profili internazionalistici, comunitari ed interni*, in Riv. Dir. Trib., 2010, 221.

¹⁸³ Così A. BUCCISANO, *Cooperazione amministrativa internazionale in materia fiscale*, in Riv. Dir. Trib., 2012, 7-8, 693. Cfr. anche L. DEL FEDERICO, *Scambio di informazioni fra Autorità fiscali e tutela del contribuente: profili internazionalistici, comunitarie e interni*, in Riv. Dir. Trib. Int., 2010, 225.

I vuoti di tutela che si possono creare sono affrontati in parte, e risolti, dall'integrazione negativa che, nel contesto delle garanzie del procedimento tributario, stanno operando la Corte di Giustizia e la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo¹⁸⁴. Tale giurisprudenza creativa si è spinta fino a riconoscere un principio generale di giusto procedimento amministrativo, esteso anche all'ambito dell'ordinamento tributario, nel contesto europeo¹⁸⁵. Si ritiene tuttavia, come è stato più volte ribadito nell'ambito del presente lavoro, che la disciplina relativa allo scambio alla cooperazione amministrativa in materia tributaria possa essere un forte incentivo per un intervento positivo degli ordinamenti degli Stati membri in una prospettiva di avanzamento e perfezionamento delle tutele dei contribuenti.

Come è stato sottolineato più volte, la disciplina europea in materia sta indirizzando gli Stati membri – anche alla luce degli ultimi interventi con la direttiva n. 24 del 2010 e la direttiva n. 16 del 2011 – al perseguimento di una grande integrazione in materia procedimentale.

Maggiore infatti è la mobilità delle persone e dei fattori produttivi, maggiore sarà la necessità di svolgere accertamenti al di là dei confini nazionali,

¹⁸⁴ La Corte Europea dei Diritti dell'Uomo è stata istituita a seguito della entrata in vigore della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo, Cedu. La Convenzione è stata firmata a Roma il 4 novembre 1950 dai dodici stati al tempo membri del Consiglio d'Europa.

¹⁸⁵ L'intervento della Cedu, cui è affidata la funzione di interprete e garante della Convenzione ha orientato in più occasioni i giudici domestici verso un approccio più rigoroso alla tutela dei diritti fondamentali dei contribuenti alla materia dei doveri dell'Amministrazione finanziaria, mediante una rimeditazione dell'applicazione dell'art. 6, par. 1, Cedu, al procedimento tributario. Si veda in proposito, Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, sent. Ferrazzini c. Italia del 12 luglio 2001 e sent. Ravon c. Francia, del 21 febbraio 2008; cfr. F. TUNDO, *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, Padova, 2013, 49; S. MULEO, *L'applicazione dell'art. 6 CEDU anche all'istruttoria tributaria a seguito della sentenza del 21 febbraio 2008 della Corte Europea dei diritti dell'Uomo nel caso Ravon c. Francia e le ricadute sullo schema processuale vigente*, in Riv. Dir. Trib., 2008, 4, 198 e ss.

avvalendosi dello strumento della cooperazione amministrativa messo a disposizione dalle direttive.

Come visto, la normativa europea in tale settore sarà tanto più efficace, quanto più gli Stati cercheranno di riconoscere reciprocamente gli strumenti normativi utilizzati nei rispettivi procedimenti.

Ciò vale anche per le garanzie procedurali.

Quanto più, infatti, i procedimenti amministrativi-tributari degli Stati membri saranno implementati da interventi riformatori del legislatore su una base comune, tanto più nel contesto europeo si riconosceranno ai contribuenti le medesime garanzie. Ciò semplificherà notevolmente l'attività delle amministrazioni, nonché dei giudici tributari, e verrà incontro alle crescenti esigenze del legittimo affidamento dei contribuenti rispetto all'agire amministrativo.

Le norme comunitarie in materia di cooperazione contengono invero alcuni importanti riferimenti alla tutela dei diritti fondamentali dei soggetti coinvolti nello scambio di informazioni, cui gli Stati membri, nel recepimento delle disposizioni si dovranno adeguare, facendo propri tali principi laddove non lo siano.

Nulla si dice tuttavia in merito alla garanzia del contraddittorio, che resta demandata alla normativa dei singoli Stati membri.

La questione riguarda in particolare il diritto del contribuente ad essere informato dell'inizio del procedimento a suo carico, e dunque, nel contesto dello scambio di informazioni, il diritto di essere informato di ogni richiesta

di informazione sul suo conto, svolta da una amministrazione fiscale estera, ovvero domestica¹⁸⁶.

Pur non essendo previsto a livello di disciplina positiva relativa allo scambio di informazioni, il diritto al contraddittorio, come espressione del diritto di difesa nell'ambito del procedimento amministrativo, è particolarmente valorizzato dall'Unione Europea¹⁸⁷.

Il diritto convenzionale, ed in particolare l'art. 4, par. 3, della Convenzione Consiglio d'Europa/Ocse, consente ad ogni Stato contraente di dichiarare «che in conformità alla propria legislazione interna, le proprie autorità possono informare il proprio residente o nazionale prima di trasmettere informazioni che lo riguardano»¹⁸⁸.

¹⁸⁶ Cfr. A. BUCCISANO, *Cooperazione amministrativa internazionale in materia fiscale*, cit. 669, e note ivi citate. La questione, relativa al diritto del contribuente ad essere informato sull'avvio dello scambio di informazioni, rileva in particolare con riferimento all'esercizio del diritto di difesa del medesimo che deve essere garantito anche in fase procedimentale.

¹⁸⁷ Occorre segnalare che la Corte di giustizia in una recente causa ha affermato che ai sensi della direttiva n. 799 del 1977, non esiste alcun obbligo delle amministrazioni finanziaria di avvisare il contribuente dell'avvio del procedimento di scambio di informazioni. Cfr. Corte di Giustizia causa 276/2012, sentenza del 22 ottobre 2013, secondo la quale il diritto dell'Unione «non conferisce al contribuente di uno Stato membro il diritto di essere informato della richiesta di assistenza inoltrata da tale Stato a un altro Stato membro al fine, in particolare, di verificare i dati forniti dallo stesso contribuente nell'ambito della sua dichiarazione dei redditi, né il diritto di partecipare alla formulazione della domanda inviata allo Stato membro richiesto né il diritto di partecipare alle audizioni di testimoni organizzate da quest'ultimo Stato». La Corte afferma inoltre che la Direttiva di riferimento non regola neppure le condizioni alle quali «il contribuente può contestare l'esattezza dell'informazione trasmessa dallo Stato membro richiesto e non impone alcun obbligo particolare quanto al contenuto di quest'ultima». Potrà dunque contestare quelle risultanze giovandosi soltanto della legislazione interna.

¹⁸⁸ La convenzione di fatto fa salva l'applicazione di eventuali disposizioni di diritto interno che prevedano un obbligo o una facoltà di informare il contribuente oggetto di una richiesta di scambio di informazioni, ma non dispone un obbligo vero e proprio in tal senso.

La Carta dei diritti dell'Unione Europea, integrata nel Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea con il Trattato di Lisbona¹⁸⁹, contiene la menzione espressa di alcuni principi generali che sono riferibili all'ambito del diritto amministrativo.

I principi in essa contenuti sono peraltro il portato di una consolidata giurisprudenza comunitaria, così come precisato anche dal quinto capoverso del preambolo della Carta, laddove viene espressamente affermato che «l'art. 41 è basato sull'esistenza dell'Unione in quanto comunità di diritto, le cui caratteristiche sono state sviluppate dalla giurisprudenza che ha consacrato segnatamente la buona amministrazione quale principio generale di diritto»¹⁹⁰.

L'art. 41, comma 2, lett. a), riprende in particolare il principio del contraddittorio, formulato nel senso di «diritto di ogni persona di essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga emanato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio»¹⁹¹.

Ancor prima che trovasse all'interno della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea la propria codificazione, la Corte di Giustizia era invero più volte intervenuta sulla nozione di giusto procedimento

¹⁸⁹ Il Trattato di Lisbona è stato firmato il 13 dicembre 2007 e ha apportato ampie modifiche al Trattato sull'Unione Europea e al Trattato che istituisce la Comunità Europea, cfr. cap. I.

¹⁹⁰ Cfr., per una approfondita disamina della questione, F. TUNDO, *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, 2013, 45 e ss. Si rinvia tra l'altro, alla sentenza della Corte del 31 marzo 1992, causa C-255/90 P. Burban, e alle sentenze del Tribunale di primo grado del 9 luglio 1999, causa T-231/97, New Europe Consulting.

¹⁹¹ Per quanto attiene all'obbligo di motivare, cfr. art. 296 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea. In tale contesto, v. l'art. 298 per l'adozione di norme volte a garantire un'Amministrazione europea aperta, efficace e indipendente.

amministrativo, con varie pronunce¹⁹². La medesima ha ripetutamente affermato l'indefettibilità del contraddittorio quale espressione del giusto procedimento e dunque del confronto con l'Amministrazione, prodromico all'adozione di un provvedimento¹⁹³.

La Corte Europea ha riconosciuto quale regola generale dell'ordinamento comunitario il principio di buon andamento e il diritto al contraddittorio, che deve valere per tutti i procedimenti amministrativi¹⁹⁴.

I giudici europei hanno dunque ribadito che il diritto di difesa deve essere garantito in qualunque tipo di procedimento, anche di natura amministrativa¹⁹⁵.

¹⁹² Il diritto ad una buona amministrazione trova espressione in molte pronunce dei giudici europei: cfr. sentenza della Corte di Giustizia del 21 novembre 1991, causa C-269/90, TU München; del 18 ottobre 1989, causa C-374/87, Orkem, Racc. 1989, 3283; del 15 ottobre 1987, causa C-222/86, Heylens, punto 15, e le sentenze del Tribunale di primo grado del 18 settembre 1995, causa T-167/94, Nölle, e del 6 dicembre 1994, causa T-450/93, Lisrestal.

¹⁹³ La matrice di tale principio è invero la stessa normativa primaria dell'Unione nonché la Convenzione Europea dei diritti dell'Uomo. Ulteriore sistema normativo con cui occorre confrontarsi nel contesto europeo è infatti proprio la Cedu la quale assume particolare rilevanza in relazione alla salvaguardia dei diritti in essa contenuti, non solo perché l'Italia è uno Stato aderente alla Convenzione, ma anche perché la stessa Unione Europea ha avviato la procedura di adesione alla Convenzione, in applicazione dell'art. 6 del Trattato di Lisbona. A questo proposito, proprio l'art. 6 del Trattato dell'Unione prevede che «I diritti fondamentali, garantiti dalla Convenzione Europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (...) fanno parte del diritto dell'Unione in quanto principi generali», sancendo in tal modo l'esistenza di un substrato di principi immanenti nell'ordinamento, tra cui il diritto di difesa previsto appunto nella stessa Convenzione. In relazione agli effetti della Cedu sull'ordinamento fiscale, si veda anche M. GREGGI, *Dall'interesse fiscale al principio di non discriminazione nella convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'Uomo e delle libertà fondamentali*, in Riv. Dir. Fin., 2001, 142 e ss.

¹⁹⁴ Cfr. *supra* citate sentenze, ed in particolare Corte di Giustizia delle Comunità europee, 24 ottobre 1996, causa C-32/95, *Lisrestal*; Id., 12 settembre 2002, causa C-395/00, *Cipriani*; Id., 21 settembre 2000, causa C-462/1998, *Mediocurso*.

¹⁹⁵ Così stabiliscono i giudici europei nella sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee, 18 dicembre 2008, causa C-349/07, *Sopropè*, con nota di A. MARCHESELLI, *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario*, in GT-Riv. giur. trib., 2009, 210.

2. Il corretto utilizzo delle informazioni ed il segreto istruttorio

Nel contesto delle garanzie riconosciute ai contribuenti nel procedimento di scambio di informazioni, merita senza dubbio una attenzione particolare la garanzia di segretezza delle stesse.

Tale garanzia si dimostra di particolare rilevanza infatti, laddove i dati raccolti dalla Amministrazione di un ordinamento siano comunicati ad un'altra Amministrazione: per non violare i diritti fondamentali dei soggetti coinvolti occorre con tutta evidenza che siano rispettate le seguenti condizioni: a) vengano scambiate esclusivamente le informazioni rilevanti per il procedimento e non invece dei dati sensibili che non dovrebbero essere oggetto di trasferimento; b) in seconda istanza sia verificato che le informazioni comunicate all'Amministrazione richiedente non siano utilizzate oltre gli scopi espressamente previsti dalla normativa tributaria del paese richiesto, nonché del paese richiedente.

La dimostrazione che tali aspetti assumono un rilievo fondamentale nella materia dello scambio di informazioni è provata dal fatto che lo stesso Garante europeo della *privacy* è intervenuto sulla proposta di direttiva n. 16 del 2011¹⁹⁶, e pur riconoscendo l'importanza di rafforzare l'efficacia della cooperazione amministrativa tra gli Stati membri nel settore fiscale, ha affermato che «le situazioni che prevedono lo scambio transfrontaliero di dati personali all'interno dell'Ue meritano un'attenzione speciale poiché comportano un aumento del trattamento dei dati da cui derivano

¹⁹⁶ Presentata dalla Commissione Europea, cfr. COM 2009 (29) def.

necessariamente dei rischi maggiori per i diritti e gli interessi delle persone coinvolte»¹⁹⁷.

La direttiva n. 16 del 2011 si dimostra dunque attenta alla materia, e contiene all'art. 16 una disposizione ad hoc in materia di tutela della

¹⁹⁷ Cfr. parere 2010/C 101/01 del Garante europeo per protezione dei dati, in cui si prevede espressamente che gli scambi di informazione in materia fiscale siano soggetti alla disciplina della Direttiva 95/46/Ce, relativa alla tutela delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali. In particolare il Garante dispone espressamente che «(...) requisito fondamentale della normativa sulla protezione dei dati è che le informazioni vengano trattate per finalità determinate, esplicite e legittime e siano successivamente trattate in modo non incompatibile con tali finalità. I dati utilizzati per il raggiungimento delle finalità, inoltre, devono essere necessari nonché adeguati, pertinenti e non eccedenti rispetto alla finalità. Dopo aver analizzato la proposta di direttiva, il GEDP conclude che, nel complesso, il sistema di scambio di informazioni contemplato dalla direttiva non ottempera a tali requisiti. Per quanto riguarda la limitazione delle finalità, l'articolo 5, paragrafo 1, della proposta, relativo allo scambio di informazioni su richiesta, si riferisce allo scambio di informazioni che possono essere utili per il «corretto accertamento delle imposte di cui all'articolo 2». L'articolo 2 definisce il campo di applicazione della direttiva indicando le imposte alle quali si applica la direttiva. Il GEDP ritiene che il corretto accertamento delle imposte indicate non sia sufficientemente preciso. Oltre a ciò, l'articolo non segnala l'esigenza di valutare la necessità dello scambio di informazioni».

Il Garante individua inoltre delle lacune in merito alla corretta tutela della trasparenza nell'uso delle informazioni ed invita il legislatore comunitario a colmare le carenze: “gli articoli 10 e 11 della direttiva 95/46/CE prevedono l'obbligo per la persona o l'ente responsabile del trattamento dei dati — il «responsabile del trattamento» nella terminologia della protezione dei dati — di informare la persona interessata o prima della raccolta dei dati o, in caso di dati non raccolti presso la persona interessata, al momento della registrazione dei dati. La persona interessata deve ricevere informazioni riguardanti l'identità del responsabile del trattamento, le finalità del trattamento dei dati e ulteriori informazioni quali i destinatari dei dati e l'eventuale esistenza di diritti di accesso ai dati e di rettifica in merito ai dati che la riguardano. Gli articoli 10 e 11 della direttiva 95/46/CE possono essere considerati elaborazioni del principio generale della trasparenza che rientra nell'ambito dell'equità di trattamento prevista dall'articolo 6, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 95/46/CE. Il GEDP ha rilevato che la proposta non contiene disposizioni riguardanti il principio della trasparenza, ad esempio in merito alle modalità con cui lo scambio di informazioni viene reso noto al grande pubblico o secondo le quali le persone interessate saranno informate del trattamento dei dati. Il GEDP esorta pertanto il legislatore ad adottare una disposizione in cui si tenga conto della trasparenza dello scambio di informazioni”.

segretezza delle informazioni scambiate, che pone dei limiti precisi all'utilizzo delle medesime nello stato membro **a** cui vengono inviate¹⁹⁸.

¹⁹⁸ Articolo 16, “Comunicazione di informazioni e documenti”: «1. Le informazioni comunicate tra Stati membri in qualsiasi forma ai sensi della presente direttiva sono coperte dal segreto d'ufficio e godono della protezione accordata alle informazioni di analoga natura dalla legislazione nazionale dello Stato membro che le riceve. Tali informazioni possono essere usate per l'amministrazione e l'applicazione delle leggi nazionali degli Stati membri relative alle imposte di cui all'articolo 2. Tali informazioni possono essere usate anche per l'accertamento e l'applicazione di altre imposte e dazi contemplati all'articolo 2 della direttiva 2010/24/UE del Consiglio, del 16 marzo 2010, sull'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da dazi, imposte ed altre misure, o per l'accertamento e l'applicazione dei contributi previdenziali obbligatori. Inoltre, esse possono essere usate in occasione di procedimenti giudiziari e amministrativi che implicano l'eventuale irrogazione di sanzioni, avviati per violazioni della normativa fiscale, fatte salve le norme generali e le disposizioni che disciplinano i diritti dei convenuti e dei testimoni in siffatti procedimenti. 2. Con l'autorizzazione dell'autorità competente dello Stato membro che comunica le informazioni a norma della presente direttiva e soltanto nella misura consentita dalla legislazione dello Stato membro dell'autorità competente che riceve le informazioni, le informazioni e i documenti ricevuti a norma della presente direttiva possono essere utilizzati per fini diversi da quelli previsti al paragrafo 1. Tale autorizzazione è concessa se le informazioni possono essere utilizzate per fini analoghi nello Stato membro dell'autorità competente che comunica le informazioni. 3. Quando l'autorità competente di uno Stato membro ritiene che le informazioni da essa ricevute dall'autorità competente di un altro Stato membro possano essere utili all'autorità competente di un terzo Stato membro ai fini di cui al paragrafo 1, può trasmetterle a quest'ultima purché tale trasmissione sia conforme alle norme e alle procedure stabilite nella presente direttiva. Essa informa l'autorità competente dello Stato membro da cui provengono le informazioni della sua intenzione di condividere dette informazioni con un terzo Stato membro. Lo Stato membro di origine delle informazioni può opporsi a tale condivisione entro dieci giorni lavorativi a decorrere dalla data di ricezione della comunicazione dallo Stato membro che desidera condividere le informazioni. 4. L'autorizzazione ad utilizzare le informazioni di cui al paragrafo 2, trasmesse a norma del paragrafo 3, può essere concessa soltanto dall'autorità competente dello Stato membro da cui provengono le informazioni. 5. Informazioni, relazioni, attestati e altri documenti, o copie conformi o estratti degli stessi, ottenuti dall'autorità interpellata e trasmessi all'autorità richiedente in conformità della presente direttiva possono essere adottati come elementi di prova dagli organi competenti dello Stato membro richiedente allo stesso titolo di informazioni, relazioni, attestati e altri documenti equivalenti trasmessi da un'autorità di tale Stato membro».

La norma prevede infatti che tali dati debbano godere della stessa protezione per le informazioni di natura analoga accordata dallo Stato membro che le riceve¹⁹⁹.

E' inoltre espressamente introdotta una deroga all'uso delle informazioni, oltre quello che sarebbe l'oggetto della direttiva, ovvero l'accertamento delle imposte dirette.

E' possibile infatti che i dati raccolti possano servire per l'accertamento di altre imposte, come l'Iva, le accise ovvero le imposte doganali, e dunque ai fini dell'accertamento dei tributi che sarebbero altrimenti esclusi dall'ambito di applicazione della direttiva ai sensi dell'art. 2, par. 2²⁰⁰.

A tal proposito è previsto che le informazioni raccolte possono essere utilizzate anche per l'accertamento e l'applicazione di altre imposte e dazi contemplati nell'art. 2 della Direttiva n. 24 del 2010, che regola la cooperazione amministrativa in materia di riscossione delle imposte.

Il richiamo a tale disposizione estende dunque l'ambito di utilizzabilità delle informazioni acquisite in base alla direttiva n. 16 del 2010, alla totalità delle imposte e dei dazi di qualsiasi tipo.

La disposizione richiamata rende ancora più chiara la volontà dichiarata dell'Unione Europea di raggiungere una progressiva integrazione dei procedimenti amministrativi di accertamento delle imposte tra gli Stati.

¹⁹⁹ Nel caso in cui lo Stato membro dovesse violare l'obbligo di segretezza, si configura una vera e propria violazione del diritto dell'Unione, ed in particolare degli obblighi imposti da una Direttiva, che lo Stato membro richiesto potrà fare valere nanti gli organi competenti, ed in particolare mediante denuncia dello Stato alla giurisdizione comunitaria che sarà competente a conoscere la materia. Cfr. sulla questione M. BARASSI, *Lo scambio di informazioni tra le amministrazioni finanziarie*, in *Materiali di diritto tributario internazionale*, cit., 331.

²⁰⁰ Laddove invece si vogliano raccogliere *ab initio* informazioni su Iva, dazi e accise, lo Stato membro dovrà avviare lo scambio di informazioni previsto per tali specifici tributi.

Nonostante gli strumenti utilizzati siano infatti diversi per imposte dirette, imposte doganali e accise, e per l'imposta sul valore aggiunto, e abbiano degli elementi di diversità dovuti soprattutto alla diversa *ratio* ed al diverso substrato delle imposte in menzione, ciò non limita in alcun modo la possibilità di utilizzo delle informazioni raccolte sulla base di una direttiva, anche per imposte diverse dall'oggetto della medesima, senza che ciò possa andare a detrimento del vincolo di segretezza delle informazioni.

Come nel contesto di un procedimento amministrativo-tributario interno, molto spesso le informazioni raccolte nel contesto di una verifica per le imposte dirette, rivelano delle violazioni anche ai fini di altre imposte, così ciò si può verificare nel contesto di una verifica al di fuori dei confini nazionali.

Del resto, anche nel nostro ordinamento, il procedimento di accertamento in materia di imposte dirette ed il procedimento relativo alla imposte indirette, sono regolati da una normativa formalmente differente (d.p.r. n. 600 del 1973, per le imposte dirette e d.p.r. n. 633 del 1972, per l'Iva), ma dal punto di vista sostanziale, le attività di verifica non possono che coincidere, dal momento che l'amministrazione competente è unica.

Una ulteriore questione problematica è relativa all'utilizzo delle informazioni raccolte nel corso del procedimento tributario, ed in particolare nel corso dello scambio di informazioni, per fini diversi rispetto a quelli previsti dalla Direttiva, ovvero nell'ambito di procedimenti diversi rispetto all'accertamento delle imposte.

Questa questione riguarda nello specifico il rapporto, che in ciascun ordinamento degli Stati membri intercorre, tra il procedimento tributario, e gli altri procedimenti di natura penale o amministrativa.

L'articolo 16 della Direttiva contiene una norma specifica al fine di regolare la questione. Si estende infatti la possibilità di utilizzare le informazioni ricevute anche per fini diversi da quelli previsti, a condizione che si ottenga l'autorizzazione nello Stato membro dell'autorità che la trasmette.

Di certo, il materiale probatorio che viene acquisito tramite la procedura di cooperazione amministrativa può essere utilizzato «in occasione di procedimenti giudiziari e amministrativi che implicano l'irrogazione di sanzioni (...)», come dispone l'art. 16. Ciò è confermato dallo stesso art. 2 della Direttiva n. 24 del 2010, che include nell'ambito di applicazione dell'assistenza alla riscossione le «penali, sanzioni, tasse e sopratasse di natura amministrativa».

Nulla dice la direttiva in merito ad un'eventuale utilizzazione di tali elementi in un procedimento penale.

Da una parte – nella prospettiva del nostro ordinamento – occorre ribadire il principio di separazione tra procedimento amministrativo di accertamento tributario da un lato e processo penale dall'altro, ai sensi dell'art. 20 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74²⁰¹.

Dall'altra è pur vero che nel corso delle verifiche fiscali possono emergere degli elementi, atti a fondare una notizia di reato fiscale, che l'Amministrazione finanziaria, in qualità di pubblico ufficiale – sia l'Agenzia

²⁰¹ D.Lgs. n. 74 del 2000, *“Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto”*, in vigore dal 15 aprile 2000, cfr. art. 20: *“Rapporti tra procedimento penale e processo tributario”*: «1. Il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione».

delle Entrate sia la Guardia di Finanza, agente quale polizia tributaria – è tenuta a comunicare alla Procura della Repubblica²⁰².

La dottrina ha ritenuto che gli elementi così raccolti possono senz'altro essere utilizzati nell'ambito del procedimento penale relativo alla contestazione dell'illecito penale-tributario, mentre sarebbe assolutamente esclusa la possibilità di utilizzo nel comparto penale per reati diversi da quello tributario²⁰³.

Chi scrive ritiene tuttavia particolarmente difficile, una volta che le informazioni sono transitate da un procedimento – amministrativo – ad un altro – penale – avvalendosi dell'apertura tracciata da certa dottrina sulla base dell'identità del bene giuridico leso, limitare l'utilizzo delle stesse solo alla contestazione di determinati reati, solo di carattere tributario²⁰⁴.

²⁰² C. SACCHETTO, *Lo scambio di informazioni in materia fiscale. Collegamenti con il procedimento penale. L'approccio italiano*, in Riv. Dir. trib. Int., 2009 1-2, 89.

²⁰³ Sulla questione si rinvia a S. CAPOLUPO, *Presupposti e limiti della cooperazione fiscale tra gli Stati Ue*, in Corr. Trib. 2011, 1757; si veda in proposito anche G. MARINO, *Indagini tributarie e cooperazione internazionale*, in Corr. Trib. 2009, 3605, nonché R. CASTIGLIONE, *I poteri delle autorità fiscali nazionali nelle verifiche extraterritoriali*, in Dir. prat. Trib. Int., 2008, 1130.

²⁰⁴ Sui rapporti tra procedimento tributario e procedimento penale, cfr. R. ORLANDI, *Atti e informazioni della autorità amministrativa nel processo penale. Contributo allo studio delle prove extra costituite*, Milano, 1992; M. BONTEMPELLI, *L'accertamento amministrativo nel sistema processuale penale*, Milano, 2009, 154 ss.; P. CORSO, *Polizia tributaria e nuovo codice di procedura penale*, in Corr. Trib. n. 23/1989, 1518; P. CORSO, *Emergenza di indizi di reato e garanzie della difesa*, ivi n. 26/1989, pag. 1742; R.E. KOSTORIS, *sub «art. 220»*, in *Commentario del nuovo codice di procedura penale*, diretto da E. AMODIO e O. DOMINIONI, *Appendice. Norme di coordinamento e transitorie*, Milano, 1990, 82; U. NANNUCCI, *Problematiche processuali nell'accertamento dei reati tributari alla luce del nuovo codice di procedura penale*, in *il Fisco*, 1991, pag. 5888; G. UBERTIS, *L'utilizzazione dibattimentale dei verbali di prelievi ed analisi di campioni*, in Cass. pen., 1992, 428; D. POTETTI, *Attività ispettiva e di vigilanza in materia antisismica. Confini tra polizia amministrativa e polizia giudiziaria; rilievi, ispezioni e accertamenti tecnici*, ivi, 1994, pag. 215; A. MAMBRIANI, *Processo penale per reati tributari (voce)*, in Dig. disc. pen., vol. X, Torino, 1995, 200; N. FURIN - L. TEDESCHI, *Garanzie di difesa tra attività amministrative di vigilanza e attività investigative di polizia giudiziaria in materia di igiene e sicurezza del lavoro*, in Cass. pen., 1997, 1513; N. FURIN, *Diritto di difesa, indizi, sospetti e l'art. 220 disp. att. c.p.p.*, ivi, 1999, 2724; N. FURIN, *Polizia amministrativa e polizia giudiziaria: possono le*

Laddove, infatti, vengano stabiliti dei limiti dall'autorità dello Stato cui vengono richieste le informazioni, gli stessi non possono essere superati senza incorrere in una violazione del diritto dell'Unione, ed in particolare dell'art. 2 della direttiva n. 16 del 2011.

La stessa violazione potrà essere fatta valere dal contribuente oggetto dell'indagine, nanti al giudice nazionale che potrà poi sollevare una questione di legittimità con lo stesso diritto dell'Unione Europea, incidentalmente, di fronte alla Corte di Giustizia.

Occorrerà poi verificare, e ciò sia nel caso in cui le informazioni vengano usate nel contesto di procedimenti penali per l'accertamento di reati tributari, che per reati diversi, quale sia la disciplina interna penale che regola l'acquisizione degli elementi di prova.

Nel nostro ordinamento è infatti indispensabile che gli elementi che entrano nel procedimento penale come prove vengano raccolti nel rispetto di determinate garanzie.

Nella prospettiva di una sempre maggiore integrazione dei procedimenti amministrativi, sarà dunque necessario che anche il legislatore penale regoli la materia relativa all'acquisizione di informazioni all'estero in un procedimento extra-penale, per creare un substrato normativo che garantisca la certezza del diritto e l'affidamento dei soggetti coinvolti.

pretese distinzioni tra queste funzioni limitare le garanzie difensive nell'ambito dell'attività ispettiva e di vigilanza amministrativa?, *ivi*, 1999, 2437; G. BELLANTONI, *Attività ispettive e di vigilanza e processo penale*, in *Ind. pen.*, 2000, 726; P. CORSO, *I rapporti tra procedimenti penale e tributari*, in *Corr. Trib.* n. 47/2001, 3554; P. CORSO, *Attività ispettive, di controllo ed emergenza di indizi di reato*, *ivi* n. 29/2001, 2191; G. VARRASO, *Procedimento penale e reati tributari*, in *Modelli differenziati di accertamento*, in G. GARUTI (a cura di), in *Trattato di procedura penale*, diretto da G. SPANGHER, vol. VII, Torino, 2011, 898 ss.

3. Sull'utilizzabilità degli elementi illegittimamente raccolti in sede penale ed il rapporto tra cooperazione amministrativa-tributaria e rogatoria penale

Si è già fatto cenno alle possibili conseguenze configurabili nel caso di informazioni assunte nel divieto dei limiti imposti dalla normativa sulla cooperazione amministrativa-tributaria, ovvero laddove le stesse vengano utilizzate in violazione dei limiti imposti dall'Autorità inviante.

La sanzione sarebbe infatti – secondo chi scrive – l'inutilizzabilità delle prove acquisite da parte dell'Amministrazione che non potrebbe procedere all'accertamento, ovvero, laddove si procedesse, l'illegittimità dell'accertamento stesso, che potrà essere fatto valere in sede giurisdizionale²⁰⁵.

Ciò, invero, vale anche laddove gli elementi rilevanti ai fini di un accertamento tributario vengano tratti da una attività di acquisizione di prove all'estero nel contesto di un procedimento penale, laddove la medesima sia illegittimamente condotta.

L'art. 191 c.p.p.²⁰⁶, il quale prevede la sanzione della assoluta inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite, è infatti una categoria processuale generale, operante anche nel processo tributario, che ha la funzione di colpire l'irrituale acquisizione delle prove con l'inutilizzabilità e la conseguente nullità di tutti i dati che da tali prove traggono fondamento. L'utilizzabilità da parte dell'Amministrazione finanziaria degli elementi

²⁰⁵ P. CORSO, *Inutilizzabili i risultati di una verifica fiscale illegittima*, in Corr. Trib., 2005, 53 e ss.

²⁰⁶ Art. 191 c.p.p. "*Prove illegittimamente acquisite*": «1. Le prove acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge non possono essere utilizzate. 2. L'inutilizzabilità è rilevabile anche di ufficio in ogni stato e grado del procedimento».

probatori raccolti nel contesto di una attività istruttoria viziata deve essere pertanto esclusa in assoluto, in quanto tali elementi risultano il frutto di un divieto probatorio, quale quello stabilito dall'art. 191 c.p.p. a garanzia non solo del corretto svolgimento delle indagini penali, ma soprattutto della tutela del diritto di difesa del soggetto sottoposto a controlli.

La violazione da parte della polizia giudiziaria dei principi che presiedono alla raccolta delle dichiarazioni di soggetti indagati nel procedimento penale, e l'operatività della sanzione della inutilizzabilità ex art. 191 c.p.p. comporterebbero un difetto di motivazione dell'avviso di accertamento, laddove il medesimo fosse fondato su tali elementi.

Anche il giudice tributario, dunque, nella valutazione dell'avviso di accertamento, deve pertanto uniformarsi ai principi cardine del giusto processo, esimendosi dall'utilizzarle nella ricostruzione processuale dei fatti²⁰⁷.

Vi è anche al questione relativa al legittimo ingresso nell'ambito del procedimento tributario delle informazioni acquisite dall'Autorità giudiziaria penale italiana tramite rogatoria svolta legittimamente.

Anche la disciplina dell'acquisizione di prove nell'ambito di procedimenti civili e penali è dettagliatamente disciplinata in sede internazionale. Il riferimento normativo è la "Convenzione dell'Aia sull'assunzione all'estero delle prove in materia civile o commerciale"²⁰⁸, che è stata recepita dall'ordinamento italiano con l'aggiunta del Titolo III al codice di procedura

²⁰⁷ Per una ricostruzione sistematica della questione nel nostro ordinamento S. LA ROSA, *Sui riflessi procedurali e processuali delle indagini tributarie irregolari*, in Riv. Dir. Trib., II, 2002, 4, 292.

²⁰⁸ Conclusa all'Aja il 18 marzo 1970, entrata in vigore internazionale 7 ottobre 1972, resa esecutiva in Italia con L. 24 ottobre 1980 n. 745, pubblicata in G. U. n. 310 supplemento ordinario del 12 novembre 1980.

penale, artt. 723 e ss, che ha appunto ad oggetto le “rogatorie internazionali”. Si ponga in particolare mente al caso in cui il procedimento di rogatoria sia stato correttamente posto in essere, ma le informazioni vengano utilizzate in violazione dei limiti imposti dallo Stato inviante, per l'utilizzazione in procedimenti non penali, ovvero in violazione di accordi bilaterali che pongono dei vincoli all'utilizzazione degli elementi reperiti in sede extra-penale.

Occorre con fermezza sottolineare che il principio di specialità vigente in materia di rogatorie internazionali ha natura cogente di norma speciale nel contesto del diritto pubblico internazionale, e come tale non ammette alcuna deroga in forza di asseriti principi rilevanti per l'ordinamento interno. Pena sarebbe infatti la violazione da parte dello Stato richiedente degli obblighi assunti in sede internazionale.

Si consideri ad esempio il caso che, nel corso di una indagine penale, l'autorità penale dello Stato procedente richieda della documentazione all'autorità giudiziaria estera e che la stessa documentazione acquisita venga trasferita alla Amministrazione finanziaria per essere utilizzata a fini fiscali.

La richiesta di assistenza giudiziaria nella procedura di rogatoria deve tuttavia contenere con precisione il motivo per cui si presenta la domanda di assistenza giudiziaria e dunque il reato per cui si procede, ai sensi dell'art. 3 della Convenzione dell'Aja.

A sua volta, il nulla osta eventualmente rilasciato dall'Autorità richiesta sarà con tutta evidenza limitato ai reati indicati nella richiesta: per l'effetto, in genere il documento di nulla osta avvertirà che la documentazione non potrà essere utilizzata per fini diversi dal perseguimento degli illeciti penali di cui alle norme di legge indicate nel provvedimento di ammissione della

rogatoria internazionale.

L'autorità giudiziaria dello Stato richiedente sarà dunque tenuta a rispettare i limiti imposti secondo la normativa dello Stato da cui provengono le informazioni. Pena sarà, nel quadro dell'ordinamento italiano, l'inutilizzabilità delle medesime per violazione della disciplina sulle rogatorie internazionali²⁰⁹.

E ciò vale con tutta evidenza, a fortiori, laddove le informazioni vengano utilizzate in un procedimento diverso da quello penale: nel caso opposto non avrebbe sanzioni l'eventuale violazione dei limiti imposti all'utilizzazione delle informazioni.

La stessa Corte di Cassazione pacificamente ritiene, in ossequio ai principi sanciti dagli artt. 696 e 729 c.p.p., che «in tema di rogatoria internazionale trovano applicazione le norme processuali dello Stato in cui l'atto viene compiuto»²¹⁰.

A ciò si aggiunga che lo stesso art. 729, c.p.p., comma 1, prevede che «qualora lo Stato estero abbia posto condizioni all'utilizzabilità degli atti richiesti, l'Autorità giudiziaria è vincolata al rispetto di tali condizioni».

È peraltro sostenuto sia dalla giurisprudenza penale²¹¹ che dalla stessa giurisprudenza tributaria²¹² che per il principio di specialità della rogatoria internazionale «la documentazione (di natura bancaria) ottenuta per rogatoria in funzione del processo penale non può essere utilizzata per fini fiscali».

²⁰⁹ Cfr. A. M. GAFFURI, *I limiti all'utilizzo dei dati acquisiti nello scambio di informazioni*, in V. UCKMAR – F. TUNDO, *Codice delle ispezioni e verifiche tributarie*, Piacenza, 2005.

²¹⁰ Corte Cass. sez pen. 1 dicembre 2010, n 44488.

²¹¹ Trib. Milano, 28 giugno 2000.

²¹² CTR Roma, 3 ottobre 2006, n. 108.

Tale assunto è condiviso dalla giurisprudenza successiva che anche di recente ha sanzionato, con la più grave conseguenza dell'obbligo di distruzione, l'abusivo utilizzo di informazioni, acquisite tramite rogatoria, e illecitamente entrate nella disponibilità delle Autorità dello Stato richiedente²¹³.

A parere di chi scrive, l'effetto, nel contesto di un procedimento tributario all'esito del quale viene emesso un avviso di accertamento esclusivamente basato su documenti ottenuti violando le disposizioni relative alle rogatorie internazionali – di matrice internazionale ed interna – sarebbe che laddove si procedesse ad elisione delle risultanze istruttorie documentali illegittimamente acquisite al procedimento tributario per le ragioni sopra descritte, l'atto impositivo risulterebbe carente nel merito e privo di ogni motivazione, con conseguente necessario annullamento dello stesso da parte del giudice adito.

4. Le informazioni illegittimamente raccolte: violazione del segreto bancario

Rilevanti problemi, riguardo alla difesa delle garanzie dei contribuenti soggetti a verifiche, si possono produrre laddove lo scambio di informazioni avvenga secondo la procedura spontanea, prevista sia dalla direttiva n. 16 del 2011, sia dagli strumenti internazionali, come il modello di convenzione Ocse. Si è fatto invero riferimento a tale strumento – sebbene, come è stato previamente illustrato, non costituisca il metodo più utilizzato nell'ambito della cooperazione tra gli Stati membri – in casi recenti di scambi di informazioni che hanno avuto luogo tra Stati in seguito

²¹³ Cfr. G.i.p. Pinerolo, decreto di archiviazione del 4 ottobre 2011.

al furto di liste di contribuenti “sensibili” avvenuto presso noti istituti bancari di paesi con segreti bancari vincolanti, come la Svizzera²¹⁴.

Tali casi, oltre alla necessità di analizzare meglio il rapporto tra scambio di informazioni in materia fiscale e lo strumento della rogatoria internazionale (laddove la violazione fiscale, abbia anche rilevanza penale), sottolineano il contrasto tra due aspetti differenti della questione²¹⁵.

²¹⁴ Non sempre le “liste” in questione sono state acquisite nel corso di regolari indagini. Talvolta l’acquisizione è frutto di accordi onerosi con funzionari infedeli che hanno violato i loro obblighi. Sul punto sia consentito rinviare a P. SELICATO, *Towards global standards in transparency and exchange of information: do tax havens still exist?*, in Booklets on International Taxation (Hefte zur Internationalen Besteuerung), International Tax Institute (“Interdisziplinäres Zentrum für Internationales Finanz und Steuerwesen”) – IIFS, University of Hamburg, ove si definisce “information laundering” il comportamento seguito dalla Germania per acquisire e trasmettere agli altri Stati membri le informazioni incluse nella cosiddetta “*Vaduz list*”. Le prime pronunce dei giudici tributari sembrano inclini a censurare il comportamento dell’amministrazione finanziaria. In tal senso Comm. Trib. Prov. Milano, Sez. XL, sent. 15 ottobre 2009 (dep. 15 dicembre 2009), n. 367, nonché Comm. Trib. Prov. Mantova, Sez. I, sent. 13 maggio 2010 (dep. 27 maggio 2010), n. 137. In argomento P. MASTELLONE, *Primi orientamenti giurisprudenziali sul caso Liechtenstein: scambio di informazioni, onere della prova e garanzie del contribuente*, in Riv. Dir. Trib. Int., 2011; A. VIGNOLI, R. LUPI, «Sono utilizzabili le informazioni bancarie illecitamente sottratte da impiegati di istituti di credito esteri?» in Dialoghi Tributari, 2011, 3, 268; C. POLITO, *Scambio di informazioni: abuso nell’acquisizione di dati contenuti nelle “liste”*, in Fiscalità e commercio internazionale 2011, 5, 21; A. CARINCI, *Lista Falciani e tutela del contribuente: utilizzabilità vs. attendibilità dei relativi dati da parte dell’Autorità fiscale italiana*, in Novità fiscali n. 2012, 1, 12.

²¹⁵ In risposta a tale esigenza, il codice di procedura penale individua nelle rogatorie internazionali lo strumento predisposto a promuovere l’assistenza fra Stati per l’attuazione della funzione giurisdizionale penale. Esse si sostanziano in richieste che l’Autorità giudiziaria di uno Stato rivolge all’Autorità giudiziaria di altro Stato affinché siano effettuate comunicazioni o notificazioni ovvero sia compiuta attività di acquisizione probatoria (artt. 723 e 727 del codice di procedura penale) idonea a produrre effetti in un procedimento penale in corso nello Stato richiedente. Constatato che, a seguito di cooperazione internazionale, il procedimento penale interno si apre alla recezione di documenti o altri mezzi di prova di fonte esterna, il legislatore ha assoggettato la validità processuale degli atti assunti per rogatoria a stretti vincoli di utilizzabilità (art. 729 del codice di procedura penale). Tale disposizione prescrive l’inutilizzabilità, rilevabile anche di ufficio in ogni stato e grado del procedimento, degli atti acquisiti o trasmessi a seguito di rogatoria all’estero in violazione delle norme di cui all’articolo 696 del codice di procedura penale, le quali rinviano alla Convenzione

Non solo. Una ulteriore fondamentale questione riguarda l'opponibilità allo Stato richiedente del c.d. segreto bancario, ovvero il caso in cui le informazioni richieste siano detenute dalle banche.

La direttiva n. 16 del 2011 ha infatti chiarito che il segreto bancario non può più costituire un limite allo scambio di informazioni tra Stati membri²¹⁶.

Da un lato, la lotta contro l'evasione anche a livello internazionale, spinge ad andare oltre i limiti imposti dalla disciplina nazionale cogente e relativi allo scambio di informazioni, nonché contro i limiti imposti da direttive e accordi internazionali.

Dall'altro, vi è la sempre crescente necessità di tutelare i diritti fondamentali dei contribuenti, e consentire di conseguenza ai medesimi di prendere parte alla procedura di scambio di informazioni venendo a conoscenza dei documenti scambiati²¹⁷.

europea di assistenza giudiziaria in materia penale firmata a Strasburgo il 20 aprile 1959 e ratificata dall'Italia con legge del 23 febbraio 1961, n. 92, cui si aggiungono tre Protocolli addizionali alla Convenzione stessa. La necessità di esperire un mezzo probatorio mediante rogatoria internazionale trova riscontro anche nella previsione di cui all'art. 431 del codice di procedura penale, norma deputata a dettare un elenco tassativo degli atti che possono validamente essere inseriti nel fascicolo per il dibattimento, e quindi utilizzati dal giudice per la decisione. In tale elencazione infatti, alla lettera d), sono menzionati esclusivamente "i documenti acquisiti all'estero mediante rogatoria internazionale e i verbali degli atti non ripetibili assunti con le stesse modalità".

²¹⁶ Articolo 18, par. 2, Obblighi: «L'articolo 17, paragrafi 2 e 4, non può in nessun caso essere interpretato nel senso di autorizzare l'autorità interpellata di uno Stato membro a rifiutare di fornire informazioni solamente perché tali informazioni sono detenute da una banca, da un altro istituto finanziario, da una persona designata o che agisce in qualità di agente o fiduciario o perché si riferiscono agli interessi proprietari di una persona».

²¹⁷ Decreto G.I.P. Tribunale di Pinerolo del 4 ottobre 2011 nel quale è stato osservato che «Non sono suscettibili di utilizzazione dati ed elementi rinvenuti nel contesto di documenti illegittimamente sottratti e gli eventuali documenti sottratti devono essere distrutti». Anche la Commissione Tributaria Provinciale di Como, nella sentenza n. 188/1/11, depositata il 15 novembre 2011 si è pronunciata per l'assoluta inutilizzabilità nel processo tributario dei dati *de quibus* dichiarando l'invalidità derivata dell'atto impositivo emesso sulla base degli stessi. In quanto, si legge testualmente nella sentenza,

Un caso particolarmente noto ed interessante, nonché di cronaca recente sull'argomento, riguarda una vicenda relativa al trasferimento di nomi contenuti in una lista di clienti di una filiale svizzera di una nota banca da parte di un funzionario della medesima, poi giunta nelle mani della autorità francesi, e tramite le stesse alle autorità italiane e tedesche²¹⁸.

La giurisprudenza italiana ha avuto opposti orientamenti in merito, a sottolineare la complessità della materia che attiene sia l'ordinamento tributario che penale, essendo le violazioni contestate ai soggetti che apparivano nella lista di duplice natura.

l'atto impositivo era "fondato esclusivamente su documenti dei quali è stata disposta la distruzione, in quanto illecitamente acquisiti all'origine". Sul punto v'è da segnalare anche la sentenza della Corte di Cassazione, 12 novembre 2010, n. 22984, che ha sancito l'inutilizzabilità nel processo tributario di dati acquisiti senza rispettare le garanzie difensive prescritte per il procedimento penale.

Si veda anche Corte D'Appello di Parigi, sent. 8/2/2011, annotata da F. D'AYALA VALVA, *Acquisizione di prove illecite. Un caso pratico: la lista Falciani*, in Riv. Dir. Trib., 2011, II, p. 402. In altro caso simile, tuttavia, la Corte d'Appello di Chambéry, con sent. del 22 marzo 2011, si è espressa a favore dell'Amministrazione fiscale, respingendo il ricorso di un consulente finanziario contro le operazioni di perquisizione eseguite nei suoi confronti, tramite un'autorizzazione ottenuta dall'Amministrazione fiscale grazie ai dati ottenuti illegalmente. La Corte di appello ha stabilito che le informazioni, ammesso che appartengano ad un'istanza penale, sono state fornite nel contesto regolare di una procedura legale di trasmissione.

²¹⁸ Nel 2009 le autorità francesi venivano in possesso di tutta la documentazione che il tecnico informatico Hervé Falciani aveva abusivamente sottratto dal database della filiale ginevrina della Hsbc. Tale documentazione comprendeva le schede di sintesi individuali (fiches) di circa 300mila stranieri che detenevano denaro in Svizzera. Fra questi erano presenti circa 6mila italiani sui quali, a seguito della trasmissione della documentazione fra stati nel rispetto della cooperazione in materia fiscale, sono confluite le indagini della Guardia di Finanza, con successive relative contestazioni sia di ordine fiscale che di natura penale. Il problema che si è posto davanti alle singole autorità competenti è stato quello della utilizzabilità ai fini probatori dei dati contenuti nella lista Falciani, sulla cui natura illegale nessuno poteva nutrire dubbi. In sede penale era a suo tempo intervenuta la Cassazione (sentenza n. 38753 del 2012) che aveva sancito l'utilizzabilità della lista, salvo che venga data prova della effettiva illegittimità della acquisizione originaria (suggerendo di fatto la produzione della sentenza con la quale le autorità francesi ne hanno sancito l'illiceità).

Il primo, fatto proprio dalla Corte di Cassazione, ha ritenuto che fosse illegittimo lo scambio di informazioni posto in essere tra due stati, laddove le informazioni scambiate fossero state ottenute a seguito della consumazione di un reato e dunque illegittimamente, e che di conseguenza tali informazioni non fossero utilizzabili per accertamenti domestici. A tal proposito la sezione penale della Suprema Corte nella sentenza n. 38753 del 4 ottobre 2012, ha sostenuto che le informazioni trasmesse dalle autorità finanziarie dei Paesi Ue attraverso i canali della collaborazione internazionale previsti dalla Direttiva n.77/799/CEE e dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni «sono inutilizzabili nel procedimento penale qualora l'illiceità dell'acquisizione iniziale all'estero sia provata con certezza dall'imputato, sulla base della documentazione presente agli atti del fascicolo»²¹⁹.

La tendenza iniziale è stata dunque quella, quantomeno nell'ordinamento interno, di non riconoscere il legittimo utilizzo delle informazioni acquisite *contra legem*.

²¹⁹ Occorre dire che tale pronuncia si inseriva in un solco ben tracciato dalla Giurisprudenza della suprema Corte su casi simili. Con la sentenza 21 novembre 2002, n. 16424 delle sezioni unite la Suprema Corte aveva temporaneamente risolto le questioni relative alla utilizzabilità delle prove acquisite illegittimamente ed alle conseguenze sugli atti impositivi emessi. Le sezioni unite, con la richiamata sentenza, avevano sancito l'inutilizzabilità delle prove acquisite *contra legem*, chiarendo che: «detta inutilizzabilità non abbisogna di un'espressa disposizione sanzionatoria, derivando dalla regola generale secondo cui l'assenza del presupposto di un procedimento amministrativo infirma tutti gli atti nei quali si articola». Inoltre, con la sentenza 19 ottobre 2005, n. 20253 la sezione tributaria della Suprema Corte aveva ribadito, questa volta con riferimento alle prove acquisite durante una perquisizione illegittima, la loro inutilizzabilità nel processo tributario e la nullità dell'avviso di accertamento fondato su tali prove (in senso conforme cfr. anche sentenza 20 marzo 2009, n. 6836 e sentenza 16 ottobre 2009, n. 21974).

Su tali basi peraltro, i giudici penali italiani hanno disposto la distruzione delle informazioni così ottenute, nel caso della lista c.d. “Falciani”.

Il secondo approccio considera invece legittimamente utilizzabili le informazioni scambiate secondo la procedura rituale, non avendo invece importanza come tali informazioni sono state ottenute dalle autorità dello Stato richiesto²²⁰.

A questo proposito, con un secondo intervento nel 2012, sent. n. 27736 del 12 luglio 2012, la Corte ha giudicato legittima l'utilizzabilità processuale anche per l'accertamento di reati fiscali, e dunque a fortiori per illeciti di natura amministrativa tributaria, di documenti provenienti dal procedimento di accertamento fiscale. Per la Corte infatti, dato che le acquisizioni documentali della Guardia di finanza attengono al procedimento di accertamento fiscale ed hanno natura di atti amministrativi, le stesse esulano dalla disciplina relativa alle rogatorie²²¹.

Nella prospettiva di chi scrive, non manca di certo di destare perplessità una simile impostazione, dal momento che in tal modo si legittimerebbe

²²⁰ Sulla valenza probatoria della lista cfr.: A. VOZZA, *Valenza solo indiziaria della “lista Falciani” nel processo tributario*, cit., 885; A. VOZZA - A. VIGNOLI - R. LUPI, *Ancora sull'inutilizzabilità “diretta” delle informazioni della lista Falciani negli accertamenti tributari*, in *Dialoghi Tributari*, 2013, 2, 161; D. AVOLIO E B. SANTACROCE, *L'acquisizione e l'utilizzabilità dei dati della “lista Falciani”*, in *Corr. Trib.*, 2012, 5, 325; A. MARCHESELLI, *“Lista Falciani”: le prove illecite sono utilizzabili nell'accertamento tributario?*, cit., 3910; N. RAGGI, *La lista Falciani a un soffio dal macero*, in *GT - Riv. giur. Trib.*, 2012, 12, 925; N. RAGGI, *Contenzioso “Falciani”: istruzioni per l'uso*, in *GT - Riv. giur. Trib.*, 2012, 8-9, 710; A. VIGNOLI - R. LUPI, *Lista Falciani: come dimostrare l'illegittimità dell'acquisizione illecita?*, in *Dialoghi Tributari*, 2012, 5, 483; A. VIGNOLI - R. LUPI, *Sono utilizzabili le informazioni bancarie illecitamente sottratte da impiegati di istituti di credito esteri?*, in *Dialoghi Tributari*, 2011, 2, 268.

²²¹ In tal senso, Corte Cass., sez. 3, n. 24653 del 27/5/2009, che ha precisato che «la sanzione d'inutilizzabilità degli atti assunti per rogatoria non si applica ai documenti autonomamente acquisiti all'estero direttamente dalle amministrazioni competenti» e che la successiva utilizzazione processuale va stabilita avuto riguardo alla disciplina dettata dagli artt. 234 e ss. c.p.p.».

l'introduzione di elementi probatori nel procedimento penale, nonostante non sia stata rispettata la normativa sulle rogatorie, solo perché gli stessi sarebbero stati assunti – originariamente – nel corso di un procedimento diverso. Allo stesso modo, seguendo tale impostazione si addiverrebbe facilmente ad un aggiramento delle procedure di scambio di informazioni, in particolar modo laddove tali elementi dovessero venire trasmessi tramite il c.d. scambio spontaneo. In tal caso, infatti, il giudice tributario sarebbe totalmente spogliato della possibilità di scrutinare la legittimità del procedimento di scambio di informazione, non essendo stato lo stesso attuato, né potrebbe intervenire sulla corretta applicazione delle norme dello Stato trasmittente rispetto alla legislazione domestica, non avendo giurisdizione in merito.

Con una ulteriore recentissima pronuncia, ord. 10 luglio 2013, n. 29433, la Corte di Cassazione ha ulteriormente confermato la tesi della possibilità di utilizzare i documenti acquisiti alla stregua di elementi di prova, che anche laddove non possono *ex se* fondare la responsabilità in sede penale o tributaria di un soggetto, costituiscono quantomeno delle notizie di reato, sulla base delle quali è possibile iniziare le indagini²²². Per la Corte «(...) il compito di verificare ed accertare eventuali profili di illiceità nella formazione dell'atto di cui si chiede la distruzione non può che rientrare, infatti, nella competenza esclusiva del PM in quanto accessoria all'attività di

²²² In Corr. Trib., 2013, 31, 2462, con nota di A. MARCHESELLI, *La lista Falciani e diritti fondamentali del contribuente indagato*, il quale peraltro afferma che è del tutto legittimo che la lista possa essere utilizzata quale spunto per l'investigazione dal momento che l'ispirazione alle indagini può essere del tutto informale. Non si può tuttavia da tale lista trarre nessun elemento di prova. Sulla questione si veda anche A. MARCHESELLI, *Lista Falciani, Le prove illecite sono utilizzabili nel procedimento tributario*, in Corr. Trib., 2011, 47, 3910.

raccolta delle prove da parte di quest'ultimo, ferma restando ovviamente la sanzionabilità in via autonoma di eventuali abusi. Peraltro l'inutilizzabilità degli atti illegalmente formati a mente del comma 2 dell'art. 240 c.p.p. nella attuale formulazione non preclude che gli stessi possano valere come spunto di Indagine, così come accade per gli scritti anonimi (cfr Sez. 1 sentenza del 5.12.2007 n. 45566 RV 238143)».

Tale approccio è stato poi accolto dalle corti di merito. Con la sentenza n. 15/01/13 depositata il 21 febbraio 2013 la Commissione tributaria provinciale di Verbania è nuovamente intervenuta sulla tematica dell'utilizzabilità tributaria della cd. *Lista Falciani*²²³.

I Giudici di merito compiono peraltro un esame della fattispecie, dal punto di vista della legittimità dell'acquisizione delle informazioni, nella prospettiva della disciplina europea ex Direttiva n. 16 del 2011, ed in particolare degli articoli 18, relativo al segreto bancario, e 17, che attiene ai limiti che uno stato membro può imporre alla trasmissione delle informazioni. Secondo la CTP, con l'introduzione dell'art. 18 della direttiva n. 2011/16/UE, disposizione che ha segnato il tramonto del segreto bancario nell'Unione, è stato espressamente stabilito gli Stati membri non possono esimersi dal fornire le informazioni, anche se queste siano soltanto detenute da una banca o da altri tipi di istituzioni finanziarie. In considerazione della natura cd. *self executing* della richiamata direttiva,

²²³ La pronuncia si pone, dunque, in aperto contrasto sia con quanto statuito dalla stessa Commissione provinciale piemontese nella sentenza n. 47/02/2012 del 5 novembre 2012, sia con il prevalente orientamento espresso dalla giurisprudenza tributaria di merito (cfr. da ultimo CTR Milano, sentenza 28 gennaio 2013, n. 11) e da quella di legittimità che, in ragione dell'acquisizione *contra legem* nel Paese estero del documento, si stava pressoché univocamente esprimendo nel senso della sua inutilizzabilità processuale (cfr. Corte di Cassazione, sentenza 4 ottobre 2012, n. 38753).

dell'assenza di qualsiasi limitazione all'utilizzabilità in uno Stato dei dati acquisiti da un altro Stato membro e della dichiarata irrilevanza delle modalità di acquisizione rispetto alla facoltà di trasmissione degli stessi ad altro Stato membro, la Commissione piemontese ha dunque concluso per la piena utilizzabilità nei procedimenti giudiziari e amministrativi della documentazione in quanto: «(...) non esiste un divieto a che uno Stato, che sia entrato in possesso, in violazione di eventuali norme interne, di dati relativi ad un cittadino di altro Stato, comunichi allo Stato cui appartiene il cittadino verificato gli elementi acquisiti illegittimamente». Inoltre, tra i limiti alla trasmissione delle informazioni acquisite da uno Stato membro dettati dall'art. 17 della direttiva in esame, infatti, non rientra quello della illecita acquisizione dei dati, ovvero il segreto informatico ma solo quello «commerciale, industriale o professionale, di un processo commerciale o di un'informazione la cui divulgazione sia contraria all'ordine pubblico».

E' di tutta evidenza la contraddizione in termini della ricostruzione della Corte di merito, laddove sostiene che non potrebbero entrare legittimamente in un procedimento tributario delle informazioni assunte violando il segreto commerciale o industriale, mentre invece la consumazione di un reato per il reperimento delle informazioni non sarebbe d'ostacolo al loro utilizzo²²⁴.

²²⁴ Sulla scorta di quanto già affermato dalla Cassazione inoltre, la Commissione piemontese, ha espresso parere contrario alla prevalente tesi secondo la quale al Giudice penale sarebbe precluso, in forza dell'art. 191 c.p.p., affermare la responsabilità penale dell'imputato per reati di natura tributaria sulla base di dati acquisiti (anche illecitamente) nel corso di indagini di natura amministrativa condotte dagli uffici tributari. Le prove acquisite illegittimamente di cui all'art. 191 c.p.p. sarebbero dunque esclusivamente quelle nel processo penale e non anche quelle acquisite, come nella fattispecie, in un momento anteriore ad esso (le indagini, infatti, precedono la *notitia criminis*). Alla luce delle riportate motivazioni la Commissione provinciale di Verbania ha respinto i tre

La garanzia del contribuente – ovvero dell'imputato nel procedimento penale per reati fiscali – è in tal modo – senza dubbi – compromessa. Non avrebbe modo il soggetto di far valere l'illegittimità dei documenti raccolti se non adendo l'autorità giudiziaria dello Stato membro che ha raccolto le informazioni.

In particolare i medesimi (il contribuente ovvero l'imputato) non possono avere cognizione dei documenti scambiati, prima della notifica dell'avviso di accertamento. Tale impostazione restrittiva è stata peraltro riconosciuta dallo stesso Consiglio di Stato che ha affermato in una recente sentenza la priorità degli obblighi diplomatici rispetto al diritto dei contribuenti di avere accesso alle informazioni scambiate²²⁵.

ricorsi presentati dal contribuente con riferimento ai tributi accertati accogliendoli esclusivamente quanto all'entità delle sanzioni irrogate.

²²⁵ La tutela del contribuente è divenuta peraltro tema fondamentale nella giurisprudenza della Corte di Giustizia europea e della Cedu. In particolare, successivamente all'approvazione del Trattato di Lisbona nel 2007, ed alla sua entrata in vigore nel 2009, sono iniziate le procedure di adesione dell'Unione europea alla Cedu. Fondamentale risulta dunque la necessità di tenere conto della giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, con riferimento alle garanzie del contribuente nel contesto del procedimento tributario e dunque anche nella fase di scambio di informazioni. Con riferimento a quest'ultima si rinvia a F. MARIN, *Scambio di informazioni e tutela del contribuente*, in T. TASSANI (a cura di), *Attuazione del tributo e diritti del contribuente in Europa*, Roma, 2009, 265 ss. Più recentemente si vedano L. DEL FEDERICO, *I principi della Convenzione europea dei diritti dell'uomo in materia tributaria*, in Riv. dir. fin., 2010, I, 206 ss.; Id., L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010, passim; P. BORJA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2010, passim; P. PISTONE, *The Protection of Taxpayers' Rights in European Tax Law*, in AA.VV., *Protection of Taxpayers' Rights. European, International and Domestic Tax Law Perspective*, Varsavia, 2009, 33 ss.; G. MELIS *Riscossione coattiva e Convenzione europea dei diritti dell'uomo: alcune riflessioni*, in Rass. trib., 2011, 901 ss.; L. SABBI, *Imposizione tributaria e convenzione europea dei diritti dell'uomo*, in AA.VV., *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, a cura di C. SACCHETTO, Torino, 2011, 62 ss.; P. BAKER, *Taxation and European Convention on Human Rights*, in British Tax Review, 2000, 211 e ss.; ID., *Retrospective Tax Legislation and the European Convention on Human Rights*, ivi, 2005, 1 ss.; ID., *Should Art. 6 ECHR (civil) apply to Tax Proceedings?*, in Intertax, 2001, 205 ss.; ID., *The «determination of a criminal charge» and tax matters, in European taxation*, 2007, 587 ss.; ID., *Taxation and the European Convention on Human Rights in the domestic law of the Council of Europe countries*, ivi, 2001, 459 ss.; ID., *Double Taxation*

Si apre dunque una questione che riguarda gli stessi rapporti tra giurisdizioni degli Stati membri, laddove si trovino a dover giudicare la medesima questione, nonché l'eventuale soluzione di contrasto di giudicati. E' evidente tuttavia la necessità di modificare tale prospettiva dal momento che sia il modello di convenzione Ocse, sia la convenzione stipulata tra Consiglio d'Europa e Ocse, richiamano la necessità di pervenire ad una adeguata tutela dei diritti dei contribuenti, nelle procedure di scambio di informazioni²²⁶.

Occorre inoltre chiedersi *quid iuris* se la stessa autorità giurisdizionale del Paese che ha dato luogo allo scambio di informazioni, ponendo in essere la procedura amministrativa di verifica e trasmissione dei documenti, accerti che tale procedimento amministrativo sia viziato, e dunque le informazioni siano illegittimamente raccolte, utilizzate e trasmesse?

Di fatto, questo è ciò che è avvenuto nell'ambito della fattispecie qui in esame.

La Corte di Cassazione francese infatti aveva statuito, con la decisione del 31 gennaio 2012, n. 11/13.097, a conferma di quanto precedentemente affermato dalla Corte d'Appello, che le informazioni in menzione erano state reperite attraverso una procedura illegittima, in quanto frutto di

Conventions and Human Rights, in AA.VV., *Tax Polymath. A life in international taxations, Essays in honour of J.F. Avery Jones*, Amsterdam, 2010, 63 ss.; H. PIJL, *Human rights and admissibility in trivial tax matters*, in *European taxation*, 2007, 299 ss.; M.T. SOLER ROCH - Y. MARTÍNEZ MUNOZ, *Taxation and the European Convention on Human Rights in the domestic law of the Council of Europe countries*, ivi, 2001, 566 ss.; H. PIJL, *Human rights and fundamental freedoms for legal entities*, ivi, 2006, 281 ss.; A. LESZCZYNSKA, *The European Convention on Human Rights as an Instrument of Taxpayer Protection*, in *International and Domestic Tax Law*, in AA.VV. *Protection of taxpayers rights*, Den Haag, 2009, 82 ss.

²²⁶ L'Italia ha ratificato la convenzione con L. 10 febbraio 2005, n. 19. In tema R.A. CAPOSTAGNO, *L'Italia e la Francia ratificano la convenzione congiunta dell'OCSE e del Consiglio d'Europa relativa all'assistenza reciproca in materia fiscale*, in *Riv. Dir. Trib. Int.*, 2005, n. 1.

indebita sottrazione da parte di un funzionario nei confronti della banca ginevrina, e che dunque le stesse non fossero utilizzabili anche esclusivamente per l'avvio di una procedura di verifica²²⁷.

Su tali basi la corte francese, annulla la verifica tributaria svolta dall'Amministrazione finanziaria domestica²²⁸.

La questione dunque attiene alla validità che una pronuncia simile, resa nel contesto dell'ordinamento direttamente interessato all'acquisizione delle

²²⁷ La Court de cassation, ha infatti ritenuto che: «(...) attendu que c'est à bon droit qu'après avoir constaté que des documents produits par l'administration au soutien de sa requête avaient une origine illicite, en ce qu'ils provenaient d'un vol, le premier président a annulé les autorisations obtenues sur la foi de ces documents, en retenant qu'il importait peu que l'administration en ait eu connaissance par la transmission d'un procureur de la République ou antérieurement ; que le moyen n'est pas fondé» .

Invero, la Corte nel 2012 è intervenuta a sciogliere una questione controversa nello stesso ordinamento francese. Da una parte, la Corte di appello di Parigi, l'8 febbraio 2011 aveva sancito l'inutilizzabilità delle informazioni riportate nell'elenco dei clienti di Hsbc, sottratto dall'ex informatico Hervé Falciani. Dall'altra il 22 marzo 2011 la Corte di appello di Chambéry si è pronunciata in senso diametralmente opposto, dichiarando infondato il ricorso contro le operazioni di accesso e sequestro eseguite nei confronti di un consulente finanziario "ignoto" al fisco transalpino.

²²⁸ La Corte costituzionale federale di Germania, per altro verso, con la sentenza del 9 novembre 2010, n. 2101/09, si era pronunciata su un caso del tutto simile, in materia di validità delle informazioni acquistate dai servizi segreti per stanare gli evasori tedeschi che avevano conti segreti a Vaduz, in Liechtenstein. Per i giudici tedeschi «i reati commessi dagli informatori non possono essere sottoposti a una valutazione per un possibile divieto di utilizzabilità dei dati», così come non c'è abuso di potere da parte degli organi dello Stato che hanno acquisito i dati e come se non bastasse, aggiunge ancora la Corte, nell'ordinamento tedesco non è presente «un assoluto divieto di utilizzazione scaturente da un'irrituale acquisizione».

In pratica secondo la giurisprudenza tedesca, laddove le informazioni siano state raccolte da privati, le stesse devono essere considerate legittimamente acquisite, anche se frutto della consumazione di un reato. Dal momento che l'informatore aveva agito spontaneamente e successivamente trasmesso i dati bancari al Fisco tedesco, quest'ultimo aveva legittimamente intrapreso l'attività di verifica e perquisizioni domiciliari. Non trova infatti nel diritto tedesco applicazione la dottrina dei “frutti dell'albero velenoso” che negli ordinamenti di *common law*, comporta una invalidità derivata dei mezzi di prova acquisiti in violazione della legge. Cfr. diffusamente sulla questione F. D'AYALA VALVA, *Acquisizione di prove illecite. Un caso pratico: la lista Falciani*, in Riv. Dir. Trib, II, 2011, 402 e ss.

informazioni, possa avere negli ordinamenti dei Paesi dove queste stesse informazioni vengono trasmesse e utilizzate.

L'aspetto critico sta nello stabilire la valenza e l'efficacia del principio di legalità dell'agire amministrativo, rispetto a fatti estranei ad un determinato ordinamento e su cui il medesimo non ha giurisdizione.

E' evidente infatti – come accennato – che nel contesto della procedura di scambio di informazioni, non vi sia alcun modo per il soggetto che subisce l'accertamento dello Stato richiedente per fare valere un eventuale vizio della procedura amministrativa di accertamento – di reperimento delle informazioni dunque – nello Stato richiesto, se non adendo l'autorità giudiziaria di quello Stato.

I giudici dello Stato richiedente non hanno infatti alcun potere giurisdizionale sulla questione, potendo al più esclusivamente giudicare la correttezza della procedura di scambio di informazioni secondo la direttiva²²⁹.

Laddove tuttavia, la valutazione negativa fatta dall'Autorità giudiziaria domestica, rispetto alla legalità dell'agire dell'autorità amministrativa dello Stato richiesto, non dovesse avere – come in effetti non ha – alcun valore al fine della corretta utilizzazione delle informazioni al di là dei confini dello Stato, ne risulterebbe un importante vuoto di tutela.

Se nell'ordinamento italiano il cittadino-contribuente viene sempre tutelato rispetto all'agire *contra legem* dell'amministrazione, chiedendo al giudice competente l'annullamento dell'atto impositivo, poiché viziato da

²²⁹ Cfr. F. GALLO, *L'applicazione d'ufficio del diritto comunitario da parte del giudice nazionale nel processo tributario e nel giudizio di cassazione*, in Rass. Trib., 2003, 314.

illegittimità, ciò non è possibile quando il medesimo è frutto di una procedura di verifica posta in essere da una amministrazione straniera.

Se, inoltre, sulla questione si fosse pronunciato il giudice straniero, e tale pronuncia non fosse tenuta in alcun riguardo dal giudice domestico adito, il contribuente sarebbe del tutto sprovvisto di strumenti per far valere il vizio ab origine dell'azione amministrativa.

Ne risulterebbe un vulnus importante alle garanzie del contribuente soggetto a verifica, ed a suo diritto di difesa costituzionalmente tutelato.

In una prospettiva de iure condendo, di ulteriore perfezionamento della procedura di scambio di informazioni, e nell'ottica di una ideale totale integrazione delle procedure amministrative di accertamento, occorrerà tenere in debita considerazione questo vuoto di tutela.

Le direttive al momento vigenti, in materia di scambio di informazioni, non prevedono alcuna norma relativa al riconoscimento esterno di decisioni giurisdizionali sulla procedura utilizzata per raccogliere le informazioni da scambiare.

CONCLUSIONI

1. Un approccio critico all'obiettivo di armonizzazione fiscale dell'Unione Europea

A conclusione del presente lavoro è d'uopo ricordare il punto di partenza (*del medesimo*), così come illustrato nel corso del capitolo I.

L'armonizzazione fiscale tra gli Stati membri è stata individuata come uno degli obiettivi dell'Unione europea. Detto obiettivo non deve essere tuttavia pensato come fine a sé stesso ma in relazione a quello che è definito come scopo primario dell'Unione stessa, sin dal Trattato di Roma.

L'art. 3 del Trattato Ue stabilisce infatti che l'obiettivo principale dell'Unione è quello di tendere verso la creazione ed il perfezionamento del mercato unico.

Infatti, il motore delle azioni intraprese dall'Unione non ha più esclusivamente matrice economica, ma tende anche al benessere sociale all'interno degli Stati membri.

La fiscalità assume un ruolo cruciale in tale contesto. Infatti, un sistema tributario efficiente ed il più possibile armonizzato all'interno degli Stati membri e dell'Unione rappresenta la garanzia di un maggiore equilibrio del mercato e del corretto funzionamento del medesimo.

E' connaturato alla stessa esistenza di mercato unico il fatto che gli operatori economici, ed i fattori della produzione, siano liberi di circolare in seno al medesimo, privi di condizionamenti derivanti da barriere doganali, restrizioni normative alla libertà di circolazione e alla possibilità di svolgere

prestazioni d'opera o di servizio in altri Stati membri, ovvero oneri impositivi che di fatto ne possano condizionare la scelta, favorendo o meno l'esercizio di una determinata attività, ovvero lo spostamento della residenza in un altro Stato membro.

Sotto il primo aspetto, l'Unione europea è intervenuta direttamente con la normativa primaria contenuta nei Trattati.

Una delle norme fondamentali del Trattato Ue è l'art. 3, che vieta l'imposizione di qualsivoglia barriera doganale all'interno del mercato unico e di ogni misura ad effetto equivalente. L'unione doganale è la premessa logica, necessaria e indefettibile, alla stessa esistenza di un unico mercato. Laddove esistessero dei dazi imposti alla circolazione delle merci tra stati membri, non si potrebbe parlare invero di unione economica.

Le norme che nel TFUE disciplinano inoltre le quattro libertà fondamentali di circolazione delle merci, delle persone e dei capitali, e di prestazione di servizi: le stesse costituiscono i pilastri sui quali poggia la stessa unione doganale.

I Trattati danno la più ampia competenza all'Unione di legiferare – tramite la procedura ordinaria – ai sensi dell'art. 114, TFUE, su tutto quello che riguarda il corretto funzionamento del mercato, e che attiene dunque all'applicazione di norme primarie, anch'esse contenute nei Trattati, quali l'unione doganale e le libertà fondamentali.

Ciò non avviene per quanto riguarda la fiscalità e l'obiettivo di armonizzazione tributaria che pure l'Unione europea si prefigge, come funzionale al perseguimento del corretto funzionamento del mercato interno.

Tale materia infatti, pur essendo di primaria importanza per l'unione, e pur rientrando in linea di principio e sostanzialmente nelle “misure volte al corretto funzionamento del mercato”, è sottratta alla competenza diretta delle istituzioni, che solo in presenza di determinati presupposti, possono legiferare in tale materia.

La possibilità di un intervento eterodiretto dell'Unione sui sistemi tributari degli Stati membri, oltre a essere sottoposto al requisito dell'unanimità in seno al Parlamento e al Consiglio che adottano l'atto, non ha l'effetto di andare ad incidere direttamente sugli ordinamenti nazionali. Le azioni legislative – intraprese in forma di direttiva, e mai di regolamento²³⁰ – sono infatti volte, come recitano gli artt. 113 e 115 TFUE, all'armonizzazione (per quanto riguarda le imposte indirette) ed al riavvicinamento (per quanto riguarda anche il settore delle imposte dirette, laddove un intervento sulle medesime sia reso necessario dalla tutela del mercato).

Il tentativo è dunque, come si evince dalle stesse norme del Trattato, non quello di imporre una normativa comune, bensì di favorire – anche con strumenti cogenti, come le direttive – una progressiva armonizzazione della materia.

E' stato più volte sottolineato nel corso della trattazione, come intervenire sui sistemi impositivi degli Stati sia indispensabile per il perseguimento degli obiettivi economici, e sociali, dell'unione.

I differenti livelli di tassazione sono connaturati all'esistenza di molteplici ordinamenti fiscali, quanti sono gli Stati membri all'interno dell'Unione.

²³⁰ Le direttive necessitano infatti di essere attuate mediante le norme degli Stati membri, e dunque di un filtro ulteriore per la loro fruizione da parte dei soggetti cui sono destinate, mentre i regolamenti hanno efficacia diretta nei sistemi giuridici degli Stati, alla stregua della legislazione interna dei medesimi.

Nondimeno, non si può negare che in una dimensione in cui le transazioni economiche tra operatori residenti nei vari Stati membri sono libere, nonché incoraggiate dall'ordinamento comunitario, i diversi modelli impositivi adottati generano un *vulnus* all'equilibrio del mercato.

Essi possono infatti consistere in differenze normative – relative ai regimi di imposizione diretta o indiretta – che vanno ad incidere sul divieto di oneri doganali e di misure ad effetto equivalente, in tale modo condizionando il trasferimento di capitali, merci o persone, fisiche e giuridiche, all'interno dell'Unione.

Tali effetti, derivanti dai diversi regimi impositivi, sono stati invero nel corso degli anni sfruttati dagli Stati membri a vantaggio del loro sistema economico, ed in particolare del loro Erario, al fine di sfruttare la forza attrattiva di una tassazione (sia diretta che indiretta), inferiore.

La leva fiscale è stata dunque utilizzata, come illustrato, al fine di far convergere nel proprio territorio materia impositiva: in particolare, abbassando la fiscalità diretta sulle società, si potevano creare le condizioni per il trasferimento – a volte anche fittizio, avente il solo fine di tax shopping – di sede di piccole e grandi aziende.

In tale modo si dava origine ad una vera e propria competizione fiscale tra gli Stati membri, i cui effetti tuttavia si configuravano come dannosi. Prima che venisse trovato un equilibrio, ripristinando il minor gettito, dovuto all'abbassamento delle aliquote delle imposte sulle società, con un numero maggiore di società contribuenti che si stabilivano sul territorio, le entrate del bilancio dovevano essere compensate mediante lo spostamento dell'imposizione su fattori stabili della produzione, come il lavoro.

Ciò creava negli stati interessati degli evidenti squilibri socio-economici.

La fiscalità è stata dunque storicamente uno strumento fondamentale dell'esercizio della sovranità di ciascuno Stato, in quanto mezzo mediante il quale viene finanziato l'Erario pubblico, e su cui si basa, in definitiva, la spesa sociale di un Paese.

Per tali motivi, gli Stati non hanno mai voluto cedere, neppure in parte, la loro sovranità fiscale, in relazione alla sola imposizione diretta. Un intervento che creasse un substrato legislativo il più possibile armonizzato si presentava invece estremamente necessario, sin dall'inizio della costituzione del mercato unico, oltre che per le imposte doganali²³¹, anche per l'imposta sul valore aggiunto. Tale tributo infatti, andando a colpire gli scambi commerciali e le prestazioni di servizio, incide sullo stesso funzionamento del mercato²³².

La necessità di procedere ad una armonizzazione dell'imposizione diretta, e di garantire dunque medesimi livelli di tassazione si presenta nondimeno come di primaria importanza.

Dinanzi a questa sfida, l'Unione europea si trova tuttavia priva di strumenti giuridici per incidere sugli ordinamenti degli Stati membri.

²³¹ L'unione doganale è l'elemento essenziale del mercato comune. L'istituzione di un'unione doganale, ultimata nel 1968, diciotto mesi prima di quanto previsto nel Trattato di Roma, (cfr. Regolamento (CEE) n. 1612/68 del Consiglio, del 15 ottobre 1968, relativo alla libera circolazione dei lavoratori all'interno della Comunità) costituiva l'obiettivo principale dopo la firma del trattato di Roma. Le misure più importanti prevedevano: l'eliminazione di tutti i dazi doganali e di tutte le restrizioni tra gli Stati membri; l'introduzione di una tariffa doganale comune (TDC), applicabile in tutta la Comunità europea alle merci provenienti dai paesi terzi (le entrate così ottenute fanno parte delle risorse proprie della Comunità); la politica commerciale comune come componente esterna dell'Unione doganale (la Comunità parla con voce unanime a livello internazionale).

²³² La disciplina armonizzata dell'Iva è stata introdotta con la c.d. Sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme.

Laddove, infatti, le norme all'interno del Trattato sul funzionamento dell'Ue, in particolare l'art. 113, individuano delle “disposizioni fiscali”, queste fanno esclusivo riferimento, per espressa previsione, all'imposta sulla cifra d'affari.

La base giuridica che ha fondato gli interventi delle istituzioni comunitarie, in materia di imposizione diretta, è costituita dall'attuale art. 115 TFUE²³³, laddove si fa riferimento al riavvicinamento delle legislazione degli Stati membri.

Nonostante sia stata utilizzata in varie circostanze per cercare di porre un freno a squilibri eccessivi tra l'imposizione degli Stati, occorre tenere presente che tale norma pone due limiti importanti alla possibilità di intervento²³⁴.

Da un lato, infatti, in punto di procedura legislativa, l'art.115 richiede che il voto di Parlamento e Consiglio in sede di approvazione venga espresso all'unanimità: il veto di uno Stato membro, può dunque condizionare il buon fine dell'intervento. Dall'altro, occorre verificare l'esistenza di un ulteriore requisito affinché si possa utilizzare lo strumento previsto dalla norma, ovvero che le norme approvande abbiano ad oggetto

²³³ L'art. 114 TFUE, che disciplina anch'esso il riavvicinamento delle disposizioni nazionali per il corretto funzionamento del mercato interno, prevedendo la deliberazione di Parlamento e Consiglio secondo la procedura legislativa ordinaria, non si applica alla disciplina fiscale per espressa previsione normativa.

²³⁴ Cfr. Direttiva 90/435/CEE del Consiglio, del 23 luglio 1990, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati Membri diversi, modificata dalla Direttiva 2003/123/CE (cd. Direttiva madri-figlie); Direttiva 2003/48/CE del Consiglio, del 3 giugno 2003, in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi (cd. Direttiva risparmio); Direttiva 90/434/CEE del Consiglio, del 23 luglio 1990, relativa al regime fiscale comune da applicare alle fusioni, alle scissioni, ai conferimenti d'attivo ed agli scambi d'azioni concernenti società di Stati Membri diversi (cd. Direttiva fusioni-scissioni): tali direttive sono state adottate facendo riferimento, come base giuridica all'art. 94 TCE, ora art. 115 TFUE.

“l’instaurazione ed il funzionamento del mercato interno”: ciò non è sempre verificabile quando si tratta di disposizioni che riguardano la materia della fiscalità. Non è immediatamente verificabile, ad esempio, il rapporto di condizionamento biunivoco che vi è tra uniforme determinazione della base imponibile delle Società, ed equilibrio del mercato.

Cionondimeno, è assoluto interesse dell’Unione stessa intervenire nella materia dell’imposizione, non solo nella prospettiva del mercato unico.

Come illustrato infatti, parte delle risorse proprie dell’Unione Europea, derivano da entrate fiscali, quali i dazi doganali e l’Iva, ed è di tutta evidenza come in tali materie sia interesse delle istituzioni comunitarie anche l’espletamento di una corretta attività amministrativa di controllo e recupero delle imposte da parte degli ordinamenti.

Le ragioni erariali, di riscossione delle imposte, sono le stesse per cui gli stessi ordinamenti degli Stati membri dovrebbero tendere ad una armonizzazione delle imposte dirette all’interno dell’Unione.

I differenti regimi di imposta (in particolare per le società), che generano una competizione fiscale tra gli Stati, hanno nel lungo periodo effetti negativi sia per coloro che mantengono livelli impositivi più bassi – i quali potrebbero trovarsi nella condizione di dover alzare la leva impositiva su altre categorie di reddito – sia su coloro che mantengono un livello di imposizione più alta – che progressivamente perderanno materia imponibile, per il trasferimento di residenza dei contribuenti più grandi.

Anche gli Stati dunque in tale prospettiva dovrebbero avere interesse acchè i livelli di tassazione venissero portati ad un certo equilibrio nel contesto europeo.

Un sistema fiscale più armonizzato a livello comunitario non potrebbe inoltre che portare benefici ai medesimi operatori economici, che si troverebbero a confrontarsi con sistemi giuridici simili tra loro ed eliminerebbero parte dei costi di *compliance* per adeguarsi alle richieste, differenti, degli ordinamenti in cui operano.

Nella prospettiva dell'armonizzazione fiscale il Consiglio aveva avanzato una Proposta di Direttiva, del 16 marzo 2011, relativa a una base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società (CCCTB).

La base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società (CCCTB) è un unico insieme di regole che le società che operano all'interno dell'Unione europea (UE) potranno utilizzare per calcolare i loro profitti tassabili. Ciò significa che le società avranno l'obbligo di rispettare un unico regime fiscale europeo per il calcolo del loro reddito imponibile, invece che 28 regimi fiscali diversi. La CCCTB – così come previsto dalla proposta di direttiva – non inciderà necessariamente sul potere discrezionale dei paesi dell'UE riguardo alle aliquote nazionali di imposizione sulle società.

Si ritiene che la base giuridica di tale Direttiva potrebbe essere lo stesso art. 115 del TFUE, che renderebbe alquanto complessa la possibilità di addivenire ad una armonizzazione fiscale tramite questo percorso.

Tuttavia, sarebbe difficile pensare, rebus sic stantibus, alla possibile adozione di un siffatto strumento giuridico, dal momento che come affermato le competenze dell'Unione in materia di imposizione si basano sul principio di sussidiarietà e sono strettamente legati al mantenimento dell'equilibrio nel mercato interno.

2. L'armonizzazione fiscale “dal basso”: verso una amministrazione fiscale europea

La tesi principale da cui prende le mosse il presente lavoro è quella di comprendere se ed in che modo la disciplina relativa alla cooperazione amministrativa tra gli Stati membri in materia fiscale possa essere considerata come mezzo privilegiato per perseguire ed infine raggiungere l'obiettivo di armonizzazione fiscale all'interno dell'Unione, che per i motivi sopra illustrati non è attuabile tramite interventi normativi diretti.

Le problematiche da risolvere sono relative innanzi tutto al contrasto dell'evasione e alla frode fiscale, sia nella prospettiva dell'Unione che domestica.

Inoltre, alcuni studi recenti hanno dimostrato un aumento dei fenomeni legati alla competizione fiscale dannosa²³⁵: le imprese multinazionali continuano sempre più di frequente a sfruttare le differenze tra i diversi regimi fiscali nazionali con l'obiettivo di ridurre in modo considerevole l'imposizione sul reddito, attuando il c.d. tax shopping.

Nella prospettiva delle aziende, in particolar modo di quelle multinazionali, oltre ad un aumento dei costi di *compliance*, la mancata armonizzazione dei modelli impositivi tra gli Stati membri può comportare dei rischi di doppia imposizione.

Tali sono le patologie che possono avere luogo in un sistema economico di mercato unico in cui i fattori della produzione possono muoversi liberamente, dove tuttavia la sovranità impositiva rimane strettamente legata ai singoli stati.

²³⁵ In data 12 febbraio 2013, l'Ocse ha pubblicato il rapporto “Addressing base erosion and profit shifting” (c.d. “Rapporto Beps”).

Lo strumento della cooperazione amministrativa tra gli Stati membri, può essere utile per risolvere tali patologie. Nella prospettiva della consumazione di frodi e dell'evasione fiscale, e di fenomeni di esterovestizione, lo scambio di informazioni è decisivo per consentire agli Stati di meglio monitorare i loro contribuenti e le eventuali sottrazioni di materia imponibile. La cooperazione alla riscossione delle imposte, d'altra parte, è lo strumento che consente di recuperare le imposte eventualmente evase, anche negli altri Stati membri.

Dal punto di vista di situazioni di doppia tassazione, che possono danneggiare le imprese che hanno interessi economici in più stati diversi, la cooperazione tra le Amministrazioni finanziarie, nella forma dello scambio di informazioni, può avere l'effetto, tramite il reciproco riconoscimento dei sistemi giuridici, di creare degli strumenti, atti ad evitare la doppia imposizione sul medesimo reddito, ovvero a compensare la doppia imposizione già subita da un reddito²³⁶.

Come è stato illustrato nel corso del presente lavoro, e come dimostrato da un recente studio della Commissione europea²³⁷, lo scambio di informazioni

²³⁶ Si veda a proposito il Modello di Convenzione Ocse contro la doppia imposizione, già citato (cfr. cap. I), che costituisce appunto il modello sulla cui base gli Stati concludono accordi bilaterali al fine di evitare la doppia imposizione sul reddito. L'attuazione di tali trattati bilaterali (c.d. TIEA, cfr. cap. I) necessita che le amministrazioni degli ordinamenti di riferimento intrattengano tra loro rapporti, al fine della reciproca verifica di situazioni di doppia imposizione laddove denunciate dal contribuente. Ugualmente, è necessario che le amministrazioni intrattengano rapporti nell'ambito della "*mutual assistance procedure*", prevista dall'art. 25 della Model Tax Convention: un contribuente si può rivolgere alla competente autorità dello Stato di residenza, al fine chiedere la soluzione di situazioni di doppia imposizione che non si risolvano con l'applicazione del Trattato bilaterale. L'autorità dello Stato di residenza dovrà a sua volta rivolgersi alla competente autorità dell'altro Stato per risolvere la questione tramite un *mutual agreement*.

²³⁷ Cfr. Commissione Europea 9 novembre 2011, SEC(2011) 1317 final, cit.

e l'assistenza alla riscossione delle imposte, realizzati tra gli Stati membri sulla base del modello disciplinato dall'Unione europea nelle direttive n. 16 del 2011 e n. 24 del 2010, sono notevolmente incrementati, sia nel settore delle imposte dirette che delle imposte indirette. L'aumento delle imposte riscosse a seguito dell'utilizzo delle procedura di assistenza europea è il valore immediatamente apprezzabile e misurabile del maggiore utilizzo di tali strumenti²³⁸.

Proprio mediante gli strumenti di cooperazione amministrativa, si permette dunque alle Amministrazioni degli Stati membri di avere accesso ai reciproci ordinamenti giuridici, e conoscerne i meccanismi. Il contatto dei funzionari delle amministrazioni finanziarie domestiche con i modelli di accertamento e riscossione degli altri paesi, è inoltre incrementato grazie all'introduzione nella nuova disciplina della direttiva n. 16 del 2011, della possibilità dei funzionari della Amministrazione dello Stato richiesto di partecipare all'attività di accertamento dello Stato richiedente.

L'attuazione in concreto di tali norme fa sì che, mediante una maggiore conoscenza dei procedimenti amministrativi degli altri Stati, ciascun ordinamento abbia l'opportunità di importare le *best practices* implementate dagli altri Stati. L'obiettivo sarà quello di migliorare il proprio procedimento amministrativo tributario, da un lato, e di rendere più immediati gli scambi di informazione e la cooperazione alla riscossione, dall'altro.

Rebus sic stantibus, tale processo di armonizzazione “dal basso” delle amministrazioni fiscali, è incoraggiato dalle stesse istituzioni europee, e dalla Commissione per prima, che mediante il progetto *Fiscalis* appunto, confermato per il periodo 2014-2020, mette a disposizione risorse per

²³⁸ Cfr. Cap. III.

agevolare la cooperazione amministrativa tra gli Stati, nonché con Stati terzi, in particolare dell'Ocse.

Il progetto Fiscalis si concentra, dal punto di vista pratico, soprattutto sul coordinamento dei sistemi informatici, per l'archiviazione dei dati ed il recupero degli stessi. E' evidente che quando le amministrazioni parlano la stessa lingua con riferimento a tale aspetto, laddove tutti – a compimento del progetto – dovessero usare i medesimi strumenti informatici, non si può negare che si sarebbe arrivati ad un livello di armonizzazione procedimentale elevato.

Le Amministrazioni finanziarie europee, portando a compimento tale ambizioso progetto, opererebbero dal punto di vista sostanziale come una unica grande amministrazione che comunicano tra loro mediante lo scambio spontaneo di informazioni, e che partecipano reciprocamente alle procedure di verifica nei paesi cui vengono richieste informazioni.

L'esito sarebbe quello che la stessa Commissione europea ha auspicato nello studio relativo all'impatto del programma Fiscalis 2013 ²³⁹ : l'armonizzazione fiscale all'interno dell'Unione verrebbe perseguita, anziché mediante un intervento diretto, dall'alto, a livello europeo, attraverso un coordinamento “spontaneo” e “dal basso” degli ordinamenti fiscali domestici, realizzato primariamente attraverso l'attività di cooperazione delle amministrazioni.

Il fatto che le amministrazioni fiscali dei Paesi membri siano reciprocamente sempre più aperte tra di loro, e gli scambi di informazioni

²³⁹ Cfr. Commissione Europea 9 novembre 2011, SEC(2011) 1317 final, vol. 2, pag. 4, cit.

siano sempre più spontanei ed immediati²⁴⁰, acquisisce una efficacia deterrente per i fenomeni di evasione e di sottrazione di imposta che vengono consumati dai contribuenti che si avvantaggiano delle differenze dei sistemi impositivi dei vari paesi.

Nel lungo periodo ciò porterà gli Stati membri a livellare i sistemi impositivi, dal momento che i medesimi non avranno più interesse ad utilizzare la leva fiscale per generare una concorrenza tra gli ordinamenti.

La Commissione europea, ben comprendendo la portata e gli importanti sviluppi dell'interazione tra armonizzazione fiscale e cooperazione amministrativa, conscia dei limiti individuati dal Trattato FUE che ne limitano la possibilità di intervento diretto in materia fiscale, sta sempre più spesso adottando atti di soft law al fine di incoraggiare tale evoluzione.

In data 23 aprile 2013, la Commissione ha adottato la decisione al fine di creare una *“Platform for Good Governance, Aggressive tax Planning and double taxation”*.

Tale *platform* sarà costituita da membri delle autorità fiscali degli Stati membri e da rappresentanti delle imprese che hanno il compito di verificare l'effettività della cooperazione tra gli Stati membri e dare alla Commissione delle indicazioni su ulteriori azioni da intraprendere in tale contesto.

²⁴⁰ A questo proposito la Commissione in data 12 giugno 2013 ha presentato una proposta di modifica della Direttiva n. 16 del 2011 allo scopo di ampliare l'ambito di applicazione dello scambio automatico di informazioni tra amministrazioni finanziarie includendo tra i redditi per i quali sarà necessaria la comunicazione, i dividendi, le plusvalenze, gli altri redditi finanziari e i saldi dei conti correnti. Inoltre, la proposta di direttiva prevede la possibilità di ampliare ulteriormente, a partire dal 2017, l'elenco delle categorie di reddito soggette a scambio automatico di informazioni, includendo le royalties.

Tale organizzazione consiste dunque, in nuce, in un primo tentativo di creare uno spazio comune “istituzionalizzato” in cui le Amministrazioni fiscali degli Stati membri possano confrontarsi ed esprimersi ad una voce.

Bibliografia

- ADAM R. –TIZZANO A., *Lineamenti di diritto dell'Unione europea*, Torino, 2010;
- ADONNINO P., *Lo scambio di informazioni tra le amministrazioni finanziarie*, in Corso di diritto tributario internazionale, Padova, 1999;
- ADONNINO P., *Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie*, in Dir. Prat. Trib., 2008;
- ARDITO F., *La cooperazione internazionale in materia tributaria*, Padova, 2007;
- AMATUCCI A., *La normativa comunitaria quale fonte per l'ordinamento tributario interno*, in UCKMAR V. (a cura di), *Corso di Diritto tributario internazionale*, Padova, 2002;
- AMATUCCI A., *Principi e nozione di diritto tributario*, Torino, 2011;
- AULT H., *Concorrenza fiscale: corsa verso l'alto o verso il basso?*, Napoli, 2008;
- AVOLIO D. e SANTACROCE B., *L'acquisizione e l'utilizzabilità dei dati della "lista Falkiani"*, in Corr. Trib., 2012;
- BAGGIO R., *La perdita e l'acquisto della residenza fiscale: quadro d'insieme e aspetti controversi*, Riv. Dir. Trib., 2006, I;
- BAGGIO R., *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, Milano, 2009;
- BAKER P., *Double taxation convention and International tax law*, Londra, 1994;
- BAKER P., *Taxation and European convention of Human Rights*, in European Taxation, 2000;
- BAKER P., *Should Art. 6 ECHR (civil) apply to Tax Proceedings?*, in Intertax, 2001;

BAKER P., *Taxation and the European Convention on Human Rights in the domestic law of the Council of Europe countries*, ivi, 2001;

BAKER P., *Retrospective Tax Legislation and the European Convention on Human Rights*, ivi, 2005, 1 ss.;

BAKER P., *The «determination of a criminal charge» and tax matters*, in *European taxation*, 2007;

BAKER P., *Double Taxation Conventions and Human Rights*, in AA.VV., *Tax Polymath. A life in international taxations, Essays in honour of J.F. Avery Jones*, Amsterdam, 2010;

BARASSI M., *Lo scambio di informazioni tra le amministrazioni finanziarie*, in *Materiali di diritto tributario internazionale*, Milano, 2002;

BASILAVECCHIA M., *L'evoluzione della politica fiscale dell'Unione europea*, in Riv. Dir. Trib., 2009;

BAVILA A., *Brevi note in tema di scambio di informazioni tra Amministrazioni finanziarie*, in Riv. dir. trib., 2002;

BELLANTONI G., *Attività ispettive e di vigilanza e processo penale*, in Ind. pen., 2000;

BIZIOLI G., *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto tra ordinamento costituzionale comunitario e diritto internazionale*, Padova, 2008.

BONTEMPELLI M., *L'accertamento amministrativo nel sistema processuale penale*, Milano, 2009;

BORIA P., *L'anti-sovrano. Potere tributario e sovranità nell'ordinamento comunitario*, Torino, 2004

BORIA P., *Diritto Tributario Europeo*, Milano, 2010;

BRUZZONE M., *Notificazioni e comunicazioni degli atti tributari*, Padova, 2006;

BUCCISANO A., *Cooperazione amministrativa internazionale in materia fiscale*, in Riv. Dir. Trib., 2012;

BUCCISANO A., *L'assistenza amministrativa internazionale dall'accertamento alla riscossione dei tributi*, Bari, 2014;

CALIFANO C., *Principi comuni e procedimento tributario: dalle tradizioni giuridiche nazionali alle garanzie del contribuente*, in Riv. Dir. Trib., 2004;

CAPOLUPO S., *Presupposti e limiti della cooperazione fiscale tra gli Stati Ue*, in Corr. Trib. 2011;

CAPOSTAGNO R.A., *L'Italia e la Francia ratificano la convenzione congiunta dell'OCSE e del Consiglio d'Europa relativa all'assistenza reciproca in materia fiscale*, in Riv. Dir. Trib. Int., 2005;

CARINCI A., *La questione fiscale della Costituzione europea, tra occasioni mancate e prospettive per il contribuente*, in Rass. Trib., 2005;

CARINCI A., *Prime considerazioni sull'avviso di accertamento "esecutivo" ex Dl 78/2010*, in Riv. Dir. Trib., 2011;

CARINCI A., *Lista Falciani e tutela del contribuente: utilizzabilità vs. attendibilità dei relativi dati da parte dell'Autorità fiscale italiana*, in Novità fiscali n. 2012;

CARPENTIERI L. – LUPI R. – STEVANATO D., *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, Milano, 2003;

CASSESE S., *La signoria del diritto comunitario sul diritto amministrativo*, in Lo spazio giuridico, Roma-Bari, 2003;

CASSESE S., *European Administrative Proceedings, in Law & Contemporary Problems*, 2004;

CASSESE S., *Oltre lo Stato*, Roma-Bari, 2006;

CASTIGLIONE R., *I poteri delle autorità fiscali nazionali nelle verifiche extraterritoriali*, in Dir. prat. Trib. Int., 2008;

CERIONI L., *The new Eu tax directive on administrative cooperation between member States, a key step against tax distortion in the internal market?*;

CLEMENTE G., *Trattati dell'Unione Europea e della Comunità europea*, in Tizzano A. (a cura di), Milano, 2004;

CORDEIRO GUERRA R., *Diritto Tributario Internazionale – Istituzioni*, Padova, 2012;

CORSO P., *Polizia tributaria e nuovo codice di procedura penale*, in Corr. Trib. n. 23/1989;

CORSO P., *Emergenza di indizi di reato e garanzie della difesa*, ivi n. 26/1989;

CORSO P., *I rapporti tra procedimenti penale e tributari*, in Corr. Trib. n. 47/2001;

CORSO P., *Attività ispettive, di controllo ed emergenza di indizi di reato*, ivi n. 29/2001;

CORSO P., *Inutilizzabili i risultati di una verifica fiscale illegittima*, in Corr. Trib. 2005;

CRAIG P., *Shared Administration, Disbursement of Community Funds and the Regulatory*, in *Legal Challenges in Eu Administrative Law*, a cura di H.C.H Hofman-A.H. Turk, Northampton, 2009,

CROXATTO G., *Armonizzazione fiscale e mercato unico europeo*, in Le Società, 1990,

CURTI GIALDINO C., *Lezioni di diritto tributario*, Fondazione dei dottori commercialisti, Milano, 1995;

D'AYALA VALVA F., *Acquisizione di prove illecite. Un caso pratico: la lista Falciani*, in Riv. Dir. Trib., 2011;

DANIELS A.H.M., *International cooperation between tax authorities, the multilateral convention on mutual administrative assistance in tax matters of the Council of Europe/Oecd*, in *Legal Issues European Integration*, 1988;

DE CAPITANI DI VIMERCATE P., *La cooperazione internazionale in materia di accertamento e riscossione*, in GLENDI C. – UCKMAR V. (a cura di), *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, 2011, Padova;

DEL FEDERICO L., *Scambio di informazioni fra autorità e tutela del contribuente: profili internazionalistici, comunitari ed interni*, in Riv. Dir. Trib., 2010;

DEL FEDERICO L., *I principi della Convenzione europea dei diritti dell'uomo in materia tributaria*, in Riv. dir. fin., 2010.;

DEL FEDERICO L., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010;

DEL GIUDICE, *La cooperazione internazionale per la lotta all'evasione e alla frode fiscale in materia di imposte sui redditi*, in Nuova riv. trib., 1988;

DELLA VALLE E. – D'ALFONSO E., *La riscossione dei crediti tributari esteri e la riscossione all'estero*, in Corr. Trib., 2011;

DE LUCIA L., *Cooperazione e conflitto nell'Unione Amministrativa Europea*, in Riv. It. di dir. pubbl. e com., fasc. 1, 2011;

DI RIENZO L., *Politiche e istituti della finanza pubblica nazionale e europea*, Napoli, 2007;

DI PIETRO A., *La collaborazione comunitaria nell'accertamento e nella riscossione: la tutela del contribuente*, in GLENDI C. – UCKMAR V., *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011;

DORIGO, *La cooperazione fiscale internazionale*, in SACCHETTO C. (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo ed internazionale*, Torino, 2011;

DURRSMIDHT D., *Tax Treaties and Most-Favoured-Nation Treatment, particularly within the European Union*, in Bulletin for international taxation, 2006;

ELGAR E., in ALTOMONTE C. – NAVA M. (a cura di), *The Economics of an Enlarged Europe*, Chentelnham, 2005

FANTOZZI A., *La violazione del contraddittorio e l'invalidità degli atti tributari*, in BODRITO A. – CONTRINO A. – MARCHESELLI A. (a cura di), *Consenso equità ed imparzialità nello Statuto del contribuente*, Torino, 2012;

FERLAZZO NATOLI L. – INGRAO G., *Il ricorso non sana i vizi dell'atto impugnato*, in Boll. trib., 2004;

FRANCHINI C., *Amministrazione italiana e amministrazione comunitaria, La coamministrazione nei settori di interesse comunitario*, Padova, 1993;

FRANSONI G., *La territorialità nel diritto tributario*, Milano, 2000;

FREGNI M.C., *Problemi e prospettive dell'Unione fiscale europea*, in Rass. Trib., 2013;

FURIN N. – TEDESCHI L., *Garanzie di difesa tra attività amministrative di vigilanza e attività investigative di polizia giudiziaria in materia di igiene e sicurezza del lavoro*, in Cass. pen., 1997;

FURIN N., *Diritto di difesa, indizi, sospetti e l'art. 220 disp. att. c.p.p.*, ivi, 1999;

FURIN N., *Polizia amministrativa e polizia giudiziaria: possono le pretese distinzioni tra queste funzioni limitare le garanzie difensive nell'ambito dell'attività ispettiva e di vigilanza amministrativa?*, ivi, 1999;

GABERT I., *Council Directive 2011/16/UE on Administrative cooperation in the field of taxation*, in *European Taxation*, 2011;

GAFFURI A. M., *I limiti allo scambio delle informazioni nelle indagini fiscali*, in Fisc. inter., 2004, p. 413;

GAFFURI A. M., *I limiti all'utilizzo dei dati acquisiti nello scambio di informazioni*, in UCKMAR V. – TUNDO F., *Codice delle ispezioni e verifiche tributarie*, Piacenza, 2005;

GAFFURI G., *Aspetti critici della motivazione relativa agli atti d'imposizione e l'esecutività degli avvisi di accertamento*, in Riv. Dir. Trib., 2011;

GALLO F., *Accertamento e garanzie del contribuente: prospettive di riforma*, in Dir. E Prat. Trib., 1989, I, p. 50;

GALLO F., *Discrezionalità nell'accertamento tributario e sindacabilità delle scelte dell'ufficio*, in Riv. dir. fin., 1992, p. 665;

GALLO F., *Mercato unico e fiscalità, aspetti giuridici del coordinamento fiscale*, in Rass. Trib., 2000;

GALLO F., *L'applicazione d'ufficio del diritto comunitario da parte del giudice nazionale nel processo tributario e nel giudizio di Cassazione*, in Rass. Trib., 2003;

GALLO F., *Verso un "giusto processo" tributario*, in Rass. Trib., 2003, p. 13;

GANGEMI B., *International Mutual Assistance through Exchange of Information*, in Cahiers droit fiscal int., LXXVb, XLIV Congrès international de Droit Financier et Fiscal, Stoccolma, 1990;

GARBARINO C., *Adattamento del diritto tributario interno alle convenzioni contro le doppie imposizioni*, in Dir. Prat. Trib. 2, 1987;

GIOVANNINI A., *Riscossione in base al ruolo e agli atti di accertamento*, in Rass. Trib., 2011;

GRAU RUIZ M.A., *Mutual Assistance for the Recovery of Tax Claims*, Kluwer Law Int., Londra, 2002;

GREGGI M., *Dall'interesse fiscale al principio di non discriminazione nella convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'Uomo e delle libertà fondamentali*, in Riv. Dir. Fin., 2001;

GREGGI M., *Giusto processo e diritto tributario europeo: applicazione e limiti del principio*, in Riv. dir. trib., 2002, I, p. 535;

GLENDI C., *Le Sezioni Unite si pronunciano sulla sanatoria dei vizi di notifica degli atti impugnati nel processo tributario*, in Corr. Trib. 2004;

HELMINEN M., *The Nordic Multilateral Tax Treaty as a Model for a Multilateral EU Tax Treaty*, Amsterdam, 2014;

INGRAO G., *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Bari, 2012;

KOSTORIS R.E., *sub «art. 220»*, in *Commentario del nuovo codice di procedura penale*, diretto da AMODIO E. e DOMINIONI O., Appendice. Norme di coordinamento e transitorie, Milano, 1990;

LA ROSA S., *Accertamento tributario*, in *Digesto*, disc. priv., sez. comm., I, Torino, 1987;

LA ROSA S., *Caratteri e funzioni dell'accertamento tributario, retro*, 1990, I, ora in *Scritti scelti*, II, Torino, 2011;

LA ROSA S., *Sui riflessi procedimentali e processuali delle indagini tributarie irregolari*, in *Riv. Dir. Trib.*, II, 2002;

LA ROSA S., *Osservazioni sulle norme tributarie da inserire nel "Trattato costituzionale europeo"*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, p. 112;

LESZCZYNSKA A., *The European Convention on Human Rights as an Instrument of Taxpayer Protection*, in *International and Domestic Tax Law*, in Aa.Vv. Protection of taxpayers rights, Den Haag, 2009;

LICCARDI E., *L'accertamento e la riscossione nei rapporti internazionali*, in AA.VV., *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, in *Rass. Trib.*, quaderno n. 2 L'interpretazione delle convenzioni internazionali in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio, in *Rass. trib.*, 1995;

LICCARDI E., *Collaborazione fra Amministrazioni comunitarie ed extracomunitarie*, Milano, 2002;

LUPI R., *Concorrenza tra ordinamenti, Comunità europee e prelievo tributario*, in *Rass. trib.*, 2004;

MAMBRIANI A., *Processo penale per reati tributari (voce)*; in Dig. disc. pen., vol. X, Torino, 1995;

MANGIAMELI S., *Il disegno costituzionale dell'Unione Europea dopo il Trattato di Lisbona*, in Dir. Un. Eur., 2011;

MARCHESELLI A., *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario*, in GT-Riv. giur. trib., 2009;

MARCHESELLI A., *“Lista Falciani”: le prove illecite sono utilizzabili nell'accertamento tributario?*, in Corr. Trib. 47, 2011;

MARCHESELLI A., *Lista Falciani, Le prove illecite sono utilizzabili nel procedimento tributario*, in Corr. Trib., 2011;

MARCHESELLI A., *La lista Falciani e diritti fondamentali del contribuente indagato*, Corr. Trib., 2013;

MARELLO E., *L'accertamento tributario esecutivo, ambito di applicazione e profili generali*, in Giur. It., 2012;

MARINO G. (a cura di), *Temi attuali di diritto tributario comunitario*, Ce.R.T.I., Milano, 2005;

MARINO G., *Paradisi fiscali: dalle black list alle white list, dallo scambio di informazioni, alla ricettazione delle informazioni*, in FRANSONI G. (a cura di), *Finanziaria 2008*, in Quaderni della Rivista di diritto tributario, Milano, 2008;

MARINO G., *Indagini tributarie e cooperazione internazionale*, in Corr. Trib. 2009;

MARINO G., *La cooperazione internazionale in materia fiscale tra mito e realtà*, in Rass. Trib., 2010;

MARINO G., *Esterovestizione ed estero-certificazione: due facce della stessa medaglia*, in Rass. Trib., 2012;

MARIN F., *Scambio di informazioni e tutela del contribuente*, in TASSANI T. (a cura di), *Attuazione del tributo e diritti del contribuente in Europa*, Roma, 2009;

MASPES P., *L'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 2001;

MASTELLONE P., *Primi orientamenti giurisprudenziali sul caso Liechtenstein: scambio di informazioni, onere della prova e garanzie del contribuente*, in Riv. Dir. Trib. Int., 2011;

MASTELLONE P., *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni* in CORDEIRO GUERRA R. (a cura di), *Diritto internazionale tributario*, Padova, 2012;

MASTELLONE P., *L'attuazione della pretesa impositiva in territorio straniero*, in CORDEIRO GUERRA R. (a cura di), *Diritto Tributario Internazionale*, Padova, 2012;

MASTROIANNI R. – STROZZI G., *Diritto dell'Unione europea*, Torino, 2011;

MELIS G., *Coordinamento fiscale nell'Unione Europea*, in Enc. Dir., 2007;

MELIS G., *Trasferimento di residenza fiscale e imposizione sui redditi*, Milano, 2008;

MELIS G., *Riscossione coattiva e Convenzione europea dei diritti dell'uomo: alcune riflessioni*, in Rass. trib., 2011;

MICHEL G. A., *L'armonizzazione fiscale nel mercato comune europeo* in AA.VV. *Atti della tavola rotonda organizzata in collaborazione con il centro informazioni e studi sulle Comunità Europee per le Venezie*, Napoli, 1964;

MORBIDELLI G., *Corte costituzionale e Corti europee: la tutela dei diritti (dal punto di vista della Corte del Lussemburgo)*, in *Diritto processuale amministrativo*, Milano, 2006;

MULEO S., *L'applicazione dell'art. 6 CEDU anche all'istruttoria tributaria a seguito della sentenza del 21 febbraio 2008 della Corte Europea dei diritti dell'Uomo nel caso Ravon c. Francia e le ricadute sullo schema processuale vigente*, in Riv. Dir. Trib., 2008;

NANNUCCI U., *Problematiche processuali nell'accertamento dei reati tributari alla luce del nuovo codice di procedura penale*, in *Il Fisco*, 1991;

NAVA M., *La finanza europea, storia, analisi, prospettive*, Roma, 2000;

ORLANDI R., *Atti e informazioni della autorità amministrativa nel processo penale. Contributo allo studio delle prove extra costituite*, Milano, 1992;

PAGANI V. M., *Transfer of Assets into and out of a Taxing Jurisdiction*, in *Cahiers de Droit Fiscal International*, The Hague, 1986, Vol. LXXXIa;

PERRONE, *Evoluzione e prospettive dell'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1982;

PERSANO F., *Sui limiti allo scambio di informazioni disciplinato da convenzioni contro le doppie imposizioni sul reddito*, in *Dir. prat. trib. Int.*, LXXV, 2004;

PERSANO F., *La cooperazione internazionale nello scambio d'informazioni*, Torino, 2006;

PETTERSON M.A., *Opportunities for multilateral tax cooperation between the Member States of Council of Europe in the field of administrative assistance in tax matters*, 1980;

PICCIRILLI E.M., *Finanziamento del bilancio comunitario*, in DI RIENZO L. – PERRONE CAPANO R. (a cura di), *Diritto della Finanza Pubblica Europea*, Napoli, 2008;

PIJL H., *Human rights and fundamental freedoms for legal entities*, *ivi*, 2006;

PIJL H., *Human rights and admissibility in trivial tax matters*, in *European taxation*, 2007;

PISTONE P., *Soft coordination: a suitable path for the Oecd and the European Union to address challenges of international double non taxation in Vat/Gst system*, in *LANG*

M. –MELZ P. – KRISTOFFERRSON P. (a cura di), *Value added tax and direct taxation, similarities and differences*, Amsterdam, 2009;

PISTONE P., *The Protection of Taxpayers' Rights in European Tax Law*, in AA.VV., *Protection of Taxpayers' Rights. European, International and Domestic Tax Law Perspective*, Varsavia, 2009;

POGGIOLI M., «*La reciproca assistenza amministrativa finalizzata alla riscossione dei tributi in ambito comunitario (Esame della Direttiva 76/308/CEE siccome modificata dalla Direttiva 2001/44/CE)*», in AA.VV., *Lo stato della fiscalità nell'unione europea, L'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione*, a cura di DI PIETRO A., Bologna-Roma, 2003;

POLITO C., *Scambio di informazioni: abuso nell'acquisizione di dati contenuti nelle "liste"*, in *Fiscalità e commercio internazionale* 2011;

POTETTI D., *Attività ispettiva e di vigilanza in materia antisismica. Confini tra polizia amministrativa e polizia giudiziaria; rilievi, ispezioni e accertamenti tecnici*, ivi, 1994;

RADAELLI C. M., *The code of conduct against harmful tax competition: open method of coordination disguise?*, in *Public Administration*, 2003, I;

RAGGI N., *La lista Falciani a un soffio dal macero*, in *GT - Riv. giur. Trib.*, 2012;

RAGGI N., *Contenzioso "Falciani": istruzioni per l'uso*, in *GT - Riv. giur. Trib.*, 2012;

RAVERAIRA M., «*L'ordinamento dell'Unione europea, le identità costituzionali nazionali e i diritti fondamentali*», in *Riv. dir. sic. soc.*, 2011;

ROCCATAGLIATA F., *Diritto tributario comunitario*, in UCKMAR V. (a cura di) *Corso di Diritto tributario internazionale*, Padova, 2002;

ROCCATAGLIATA F., *Diritto tributario comunitario*, in UCKMAR V., *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2005;

RUSSO P. e CORDEIRO GUERRA R., *L'armonizzazione fiscale nella Comunità europea*, in Rass. trib., 1990;

SABBI L., *Imposizione tributaria e convenzione europea dei diritti dell'uomo*, in AA.VV., *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, a cura di SACCHETTO C., Torino, 2011;

SACCHETTO C., *Tutela all'estero dei crediti tributari dello Stato*, Padova, 1978;

SACCHETTO C., *L'armonizzazione nella Comunità europea*, in Dir. prat. trib., 1989;

SACCHETTO C., *L'evoluzione della cooperazione internazionale fra le Amministrazioni finanziarie statali in materia di IVA ed imposte dirette: scambio di informazioni e verifiche "incrociate" internazionali*, in Boll. Trib., 1990;

SACCHETTO C., *Territorialità* (voce), in Enc. Dir., 1992;

SACCHETTO C., *Politiche comunitarie – VII) Politica fiscale*, in Enc. Giur. Treccani, Roma, 1995, XXIII;

SACCHETTO C., *L'evoluzione del diritto comunitario in materia tributaria*, in AA.VV., *I settanta anni di Diritto e Pratica Tributaria*, Padova, 2000;

SACCHETTO C., *Lo scambio di informazioni in materia fiscale. Collegamenti con il procedimento penale. L'approccio italiano*, in Riv. Dir. trib. Int., 2009;

SANTORO F., *L'IVA e gli scambi intracomunitari*, Milano, 2001;

SAPONARO F., *L'armonizzazione fiscale e il ruolo delle autonomie locali nel sistema pre-federale europeo*, in Riv. dir. trib., 2002;

SAPONARO F., *Lo scambio di informazioni tra Amministrazioni finanziarie e l'armonizzazione fiscale*, in Rass. Trib., 2005;

SAPONARO F., *Scambio di informazioni fiscali nell'Unione Europea*, Trento, 2012;

SCALINCI C., *La notifica dell'atto tributario recettizio: un Giano bifronte tra sanatoria e decadenza*, in Riv. dir. trib. n. 1/2005;

SCARIONI P., *Individuazione del costo fiscale delle partecipazioni sociali possedute da una persona fisica che trasferisce la propria residenza fiscale in Italia*, in Boll. Trib., 2008;

SCHAUMBURG e SCHLOSSMACHER, *Article 26 of the OECD Model in Light of the Right to Informational Self-Determination*, in International Bureau of Fiscal Documentation, 2000, p. 522;

SEER R., *Le fonti del diritto comunitario ed il loro effetto sul diritto tributario*, in DI PIETRO A. (a cura di), *Per una costituzione fiscale europea*, Padova, 2008;

SEER R. – GABERT I., *European and international tax cooperation*, in Bulletin for international taxation, 2011;

SELICATO P., *Il Modello di convenzione OCSE del 2002 in materia di scambio di informazioni: alla ricerca della reciprocità nei trattati in materia di cooperazione fiscale*, in Riv. Dir. Trib. Int., 2004;

SELICATO P., *Scambio di informazioni, contraddittorio e Statuto del contribuente*, in Rassegna tributaria, 2012;

SELICATO P., *Towards global standards in transparency and exchange of information: do tax havens still exist?*, in Booklets on International Taxation (Hefte zur Internationalen Besteuerung), International Tax Institute (“Interdisziplinäres Zentrum für Internationales Finanz und Steuerwesen”) – IIFS, University of Hamburg;

SHON W., *Tax Competition in Europe*, Amsterdam, 2003;

SOLER ROCH M.T. – MARTÍNEZ MUNOZ Y., *Taxation and the European Convention on Human Rights in the domestic law of the Council of Europe countries*, ivi, 2001;

SORRENTINO F., *La tutela multilivello dei diritti*, in Riv. Ital. Dir. Pubbl. Comunit., 2005;

TANZI V. – ZEE H., *Taxation in a borderless world, the role of information exchange*, in Intertax, 2000;

TESAURO F., *Il ruolo della Corte di giustizia nel coordinamento della tassazione delle società*, in *Tributimpresa* 2004;

TESAURO F., *L'avviso di accertamento con efficacia esecutiva*, in *Giur. It.*, 2012;

TOSI L., *L'attività istruttoria amministrativa in ambito comunitario (con particolare riferimento agli illeciti nel campo dell'Iva)*, in *Riv. dir. trib.*, 1996;

TOSI L., *La collaborazione con le Amministrazioni straniere ai fini della repressione degli illeciti fiscali in materia di imposte dirette*, in *Il Fisco* n. 36/2001;

TUNDO F., *L'avviso di accertamento quale atto della riscossione*, in *Corr. Trib.*, 2010;

TUNDO F., *Ancora controverso il concetto di stabile organizzazione tra obiettiva incertezza, personalità giuridica e cooperazione internazionale*, in *GT – Riv. Giur. Trib.*, 2011;

TUNDO F., *Quali effetti sugli atti in caso di violazione del termine di durata delle verifiche?*, *Corriere Tributario*, 11 / 2012;

TUNDO F., *La mancata instaurazione del contraddittorio su un'ipotesi potenzialmente elusiva rende nullo il successivo atto impositivo* GT – *Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 7 / 2012;

TUNDO F., *La partecipazione del contribuente alla verifica tributaria*, Padova, 2012;

TUNDO F., *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, Padova, 2013;

UBERTIS G., *L'utilizzazione dibattimentale dei verbali di prelievi ed analisi di campioni*, in *Cass. pen.*, 1992;

UBERTIS G., *Principi di procedura penale europea. Le regole del giusto processo*, Milano, 2009;

UCKMAR V., *Progetti e possibili soluzioni dell'armonizzazione fiscale nell'Ue*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1995, I;

UCKMAR V., *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2012;

UDINA M., *Il diritto internazionale tributario*, Padova, 1949;

VACCARO L. – CARROZZINO M., in SACCHETTO C. (a cura di), *Esterovestizione societaria. Disciplina tributaria e profili tecnico-operativi*, 2013;

VACCARO L. – CARROZZINO M., Lo scambio di informazioni, in SACCHETTO C. (a cura di), *Esterovestizione societaria*;

VALENTE P. – ROCCATAGLIATA F., *Costruzione europea e fiscalità diretta*;

VALENTE P., *Lo scambio di informazioni su richiesta secondo l'Ocse*, in *Il Fisco*, 2010;

VALENTE P., *Manuale di Governance Fiscale*, Milano, Ipsoa, 2011;

VALENTE P., *Contrasto alla pianificazione fiscale aggressiva*, in *Il Quotidiano Ipsoa*, 8 ottobre 2012;

VALENTE P., *La Commissione Ue avanza proposte sulla pianificazione fiscale aggressiva*, in *Il Quotidiano del commercialista*, www.eutekne.info, dell'8 dicembre 2012;

VALENTE P., *Tax planning aggressivo. Il Rapporto OCSE, Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, in *Il Fisco* n. 12/2013, fascicolo n. 1;

VALENTE P. – VINCENTI F., *Italy's Measures Against Tax Evasion And Aggressive Tax Planning*, in *Tax Notes International*, 18 marzo 2013;

VALENTE P., *Le Raccomandazioni UE in materia di aggressive tax planning e good governance fiscale*, in *Il Fisco* n. 10/2013, fascicolo n. 1;

VALENTE P. – ALAGNA C., *Attenzione dell'OCSE puntata sulla «pianificazione fiscale aggressiva»* in *Il Quotidiano del commercialista*, www.eutekne.info, del 15 febbraio 2013;

VARRASO G., *Procedimento penale e reati tributari*, in *Modelli differenziati di accertamento*, in GARUTI G. (a cura di), in *Trattato di procedura penale*, diretto da SPANGHER G., vol. VII, Torino, 2011;

VIAL E., *Recenti spunti ministeriali sul trasferimento di sede in Italia di società estera*, in Boll. Inter., 2006;

VIGNOLI A. – LUPI R., «*Sono utilizzabili le informazioni bancarie illecitamente sottratte da impiegati di istituti di credito esteri?*» in Dialoghi Tributari, 2011;

VIGNOLI A. – LUPI R., *Lista Falciani: come dimostrare l'illegittimità dell'acquisizione illecita?*, in Dialoghi Tributari, 2012;

VOGLINO A., *Luci ed ombre del responso nomofilattico sulla sanatoria dei vizi di notifica dell'atto impositivo a seguito del ricorso del contribuente*, in Boll. trib., 2004;

VOZZA A., *Valenza solo indiziaria della "lista Falciani" nel processo tributario*, in Corr. Trib., 2013;

VOZZA A. – VIGNOLI A. – LUPI R., «*Ancora sull'inutilizzabilità "diretta" delle informazioni della lista Falciani negli accertamenti tributari*», in Dialoghi Tributari, 2013;

WISSELINK A., *International exchange of information between European and other countries*, in EC Tax Review, 1997;